

# LE FONTI DELLE NORME TRIBUTARIE

## CAPITOLO 1

Le fonti del diritto tributario, comprendono atti provenienti da una pluralità di soggetti aventi diversa forza. Possono essere di diverso genere:

- a. Impositive
- b. Agevolative
- c. Procedimentali
- d. Processuali
- e. Sanzionatorie

Le fonti si fondano su un preciso ordine gerarchico:

1. **Norme COSTITUZIONALI:** rappresentano le fonti primarie della base sulla quale si fonda l'intero sistema fiscale nazionale. Sulla base di tali norme costituzionali, è stato emanato in forma di legge ordinaria, lo "Statuto dei diritti del contribuente".
2. **Norme del TRATTATO UE:** vincolano il Legislatore Nazionale, il giudice e l'amministrazione finanziaria; limitano la sovranità fiscale nazionale sulla base della supremazia gerarchica riconosciuta dagli stati che hanno stipulato il trattato UE (tesi del primato della norma UE).
3. **Leggi ORDINARIE:** l'articolo 23 Cost. prevede una riserva di legge per l'esercizio della potestà tributaria, in quanto la legge ordinaria è subordinata alle sole norme costituzionali.
4. **Legge REGIONALE:** dovrebbe rappresentare la base legislativa principale per i Comuni e per le Province appartenenti allo stesso ente territoriale. Può istituire tributi propri su presupposti non soggetti a tassazione da parte dello Stato. La Corte Costituzionale limita l'autonomia tributaria regionale e locale ritenendo che i tributi locali non istituiti da leggi regionali, non sono oggetto di legislazione concorrente, ma esclusiva dello stato.
5. **Atti AVENTI forza di legge:** il *decreto legislativo* è molto utilizzato in ambito tributario, nel limite della riserva di legge. Viceversa, i *decreti legge*, per la situazione di profonda incertezza che determinano, sono stati dichiarati inutilizzabili per l'istituzione di nuovi tributi e per estendere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti.
6. **Statuto dei diritti del contribuente (L.212/2000):** introduce una serie di principi espressione di norme costituzionali e prevede inoltre nuovi e specifici obblighi per il legislatore e per l'A.F.

Si pone il problema dell'efficacia delle norme dello statuto → l'**art. 1** infatti, prevede l'impossibilità di deroga attraverso leggi speciali e la possibilità di derogare solo espressamente. La Cassazione ha considerato tali norme aventi portata vincolante per l'interprete, in quanto utile parametro di riferimento ai fini interpretativi e ne ha riconosciuto una superiorità assiologica.

7. **Regolamento UE:** Ha portata generale e vincolante e non richiede alcuna attività di recepimento da parte degli stati membri.
8. **Direttiva UE:** Pur non avendo portata generale, non è meno vincolante del regolamento, ed è equiparata agli atti aventi forza di legge. La loro efficacia diretta tuttavia, si limita ai casi in cui esse presentino la caratteristica di norme incondizionate e sufficientemente precise o dettagliate.
9. **Decisioni della Commissione UE:** La Cassazione ne ha riconosciuto la portata vincolante in materia di aiuti di Stato nel settore tributario.
10. **Regolamenti Statali:** Possono essere:
  - a. Governativi → regolati dall'art. 87 Cost. → sono emanati dal PdR previa deliberazione del consiglio dei ministri.
  - b. Ministeriali → regolati dall'art. 17 l.408/1998

Dovrebbero limitarsi ad attuare la disciplina prevista dalla legge ma, a volte, è consentita anche una parziale integrazione della disciplina.

11. **Regolamenti e Statuti degli enti locali:** La loro competenza non consiste nell'imporre e disciplinare autonomamente il tributo ma nello stabilirne ed individuarne gli aspetti procedurali ed in un limitato potere agevolativo nell'ambito di quanto previsto dalla legge.
12. **Circolari ministeriali:** Sono atti amministrativi di indirizzo, con i quali vengono impartite dall'amministrazione centrale istruzioni agli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate allo scopo di uniformare il comportamento di questi ultimi. Si tende ad annoverare le circolari tra le fonti del diritto tributario, in quanto consentono all'A.F. di attuare i precetti contenuti nelle norme giuridiche. Lo SDC ha previsto che il revirement interpretativo reso attraverso circolari non può essere retroattivo, in quanto violerebbe la tutela dell'affidamento.

## L'EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE

Per alcune tipologie di norme tributarie, l'art. 3 comma 3 dell'SDC, ha previsto un rafforzamento ed ampliamento della "vacatio legis" prevedendo il differimento dell'efficacia temporale delle disposizioni modificative di tributi periodici nel periodo o anno d'imposta successivo, ed un termine di 60 giorni dall'entrata in vigore per gli adempimenti fiscali a carico del contribuente. In materia tributaria talvolta viene posto un divieto di deroga e di modifica alla disciplina se non in forma espressa. In caso di abrogazione, l'efficacia della legge cessa ex nunc, e dunque in materia tributaria, le norme abrogate continuano ad essere applicate relativamente a presupposti verificatisi prima dell'abrogazione. In materia tributaria, l'abrogazione non può avvenire mediante referendum.

In caso di dichiarazione di incostituzionalità o di declaratoria di incompatibilità comunitaria, la cessazione di efficacia avviene ex tunc; pertanto i contribuenti possono esercitare il diritto al rimborso: per quanto riguarda la dichiarazione di incostituzionalità, il diritto al rimborso nasce con la decisione della Corte Costituzionale, dies a quo per la decorrenza di prescrizione e decadenza. Per quanto riguarda la dichiarazione **di incompatibilità con il diritto UE**, il dies a quo **decorre dal versamento dei tributi**.

## **A. EFFICACIA TEMPORALE:**

La norma tributaria è da considerare veramente retroattiva qualora risulta essere INNOVATIVA, INGIUSTIFICATA, IRRAGIONEVOLE, in grado di incidere SFAVOREVOLMENTE e di SCONVOLGERE o ALTERARE situazioni CONSOLIDATE o GARANTITE *compromettendo la certezza del diritto*. Si distingue tra **retroattività propria** → in grado di incidere e modificare fattispecie giuridiche precedentemente già disciplinate; **impropria** → allorché la legge collega la nascita di una nuova obbligazione tributaria a fatti verificatisi anteriormente all'emanazione della legge stessa e non regolamentati.

La norma retroattiva si distingue dalla norma interpretativa, volta ad imporre il reale significato alla legge interpretata sin dal momento della sua entrata in vigore, non introducendo però alcuna novità.

Per limitare la retroattività delle leggi tributarie, si è fatto inizialmente ricorso all'attualità della capacità contributiva (art.53 Cost.), che va però valutata in senso oggettivo e non soggettivo, e dunque rapportata preventivamente al momento della scelta del presupposto operata dalla legge. Più recentemente invece, al fine di limitare la retroattività, si è fatto ricorso al principio della tutela del legittimo affidamento. In ogni caso, il comma 1 dell'art.3 dell'SDC, sancisce che *“salvo quanto previsto dall'art.1 comma 2, le leggi tributarie non hanno effetto retroattivo.”*

## **B. EFFICACIA NELLO SPAZIO:**

La maggior parte dei paesi UE adotta il principio della “tassazione del reddito mondiale” (worldwide taxation) per cui si assoggetta il reddito dei propri residenti a tassazione, ovunque prodotto nel mondo al fine di recuperare gettito derivante da attività economiche e finanziarie svolte parzialmente in altro paese. L'altro criterio della territorialità della fonte (source taxation) si fonda sull'idea che l'imposizione fiscale, potendo essere effettuata esclusivamente nel territorio di uno stato a prescindere dalla provenienza di colui che produce la ricchezza, dovrebbe interferire il meno possibile sulle scelte economiche e sull'allocazione dei capitali delle imprese.

In ambito comunitario, si è resa indispensabile una limitazione della sovranità fiscale nazionale e una maggiore cooperazione con gli altri stati membri.

La cooperazione tra le A.F. tuttavia, resta ancora limitata dalla complessità e diversità di molti sistemi fiscali nazionali.

# **PRINCIPI COSTITUZIONALI DI DIRITTO TRIBUTARIO**

## **CAPITOLO 2**

Art. 53 Cost. → sancisce l'obbligo di partecipazione di tutti alle spese pubbliche in ragione della loro **“capacità contributiva”**. Tale principio rappresenta la principale garanzia per il contribuente ed un forte vincolo nei confronti del legislatore e dell'A.F.

Il principale indirizzo giurisprudenziale ha considerato la capacità contributiva quale criterio di ripartizione delle pubbliche spese in grado di giustificare una maggiore o minore partecipazione ad esse; tale concezione considera l'imposizione fiscale

collegata dalla legge ad una manifestazione di capacità contributiva intesa come capacità economica del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (capacità contributiva in riferimento all'attitudine specifica del contribuente). Tale concezione, deve tenere conto del cosiddetto "minimo vitale", ossia quelle risorse economiche che non rivelano attitudine alla contribuzione, in quanto indispensabili al soddisfacimento dei bisogni fondamentali. L'art. 53 Cost. garantisce che ogni prelievo tributario abbia causa giustificativa in presupposti che siano indici concretamente rilevatori di ricchezza, dai quali sia deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta.

Successivamente la Corte Costituzionale, ha invece sostenuto che "*qualunque fatto che esprime potenzialità o forza economica nella sua oggettività, può essere considerato presupposto d'imposta*". Tale potenzialità economica deve essere innanzitutto **effettiva** → le presunzioni infatti, sono considerate legittime solo se razionalmente giustificate e con possibilità di prova contraria.

Il requisito dell'**attualità dell'imposizione fiscale** consente di limitare la retroattività della norma tributaria che non può legittimamente assoggettare ad imposta situazioni non più attuali.

L'eguaglianza → il comma 2 dell'art. 3 Cost. rappresenta un limite fondamentale al legislatore tributario, che deve assicurare che il cittadino contribuente non venga penalizzato da eventuali ostacoli economico-fiscali. Tale eguaglianza, si intende come eguaglianza verticale su base economica, che si differenzia dall'eguaglianza orizzontale su base territoriale o di residenza, che si riconduce invece all'art.3 comma 1 e si concretizza in un principio di non discriminazione fiscale in ambito internazionale e comunitario. L'eguaglianza esige infine che la legge tributaria non detti discipline contraddittorie tra loro e che garantisca dunque la giustizia fiscale.

Principio di riserva di legge → è volto ad affidare le scelte in campo fiscale all'organo più direttamente rappresentativo della volontà popolare. Si fonda sull'**art. 23 Cost.**, il quale sancisce una riserva di legge non assoluta, ma relativa, in quanto è possibile determinare con legge gli elementi essenziali del tributo demandando a fonti diverse e subordinate la regolamentazione degli elementi non essenziali. La base legislativa è realizzata dunque, quando la legge disciplina gli elementi essenziali quali il presupposto, il soggetto passivo, la base imponibile e l'aliquota entro limiti prestabiliti ( → quest'ultima può essere demandata anche a fonti diverse).

La disciplina dell'accertamento e della riscossione, in base all'art. 23 Cost., può essere demandata ad atti non aventi forza di legge. Essi hanno però esclusivamente funzione integrativa.

**AUTONOMIA FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI:** il comma 1 dell'art. 119 Cost., stabilisce che gli enti locali hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. Il comma due della stessa norma, richiama al rispetto dei principi di coordinamento, che non può che essere garantito dalla legge nazionale. L'interpretazione di tale norma costituzionale da parte della Corte Costituzionale, ha portato a considerare che solo i tributi istituiti da legge regionale sarebbero da considerare propri ed

immodificabili da enti locali. La legge delega 42/2009, ha infine riconosciuto alle regioni la possibilità di istituire autonomamente con propria legge veri e propri tributi e il potere di intervenire marginalmente su quelli propri istituiti da legge dello stato. In relazione all'autonomia tributaria di comuni e province, l'art. 52 del decreto legislativo 446/1997, fa ritenere rispettato il principio di riserva di legge ogni qualvolta, nell'atto di normazione primaria, siano indicati i soggetti passivi, il presupposto e i criteri di determinazione del quantum della prestazione. Ulteriore principio fondamentale di diritto tributario, è **la tutela della buona fede e del legittimo affidamento**.

La tutela dell'affidamento svolge un'importante funzione limitativa, essendo in grado di arginare ogni tentativo da parte del legislatore e dell'A.F. di arbitrarità, garantendo la coerenza e la certezza del diritto. La tutela dell'affidamento, in completamento del principio della capacità contributiva, sancisce il divieto di retroattività della norma tributaria. Tuttavia, la portata non assoluta della tutela dell'affidamento, determina alcune situazioni di sostanziale deroga in cui, in presenza di una valida giustificazione, non si determina la violazione di tale principio, ad esempio in caso di contemperamento con altri interessi costituzionalmente protetti. La tutela dell'affidamento, come detto, svolge la sua funzione anche nei confronti dell'A.F. , in quanto il revirement interpretativo della stessa non varia con riferimento a fattispecie già poste in essere se il ravvedimento interpretativo arreca danno retroattivamente ai contribuenti che ad esso si erano uniformati.

In base al comma 1 dell'art. 10 SDC, i rapporti fra amministrazione e contribuente sono improntati al principio della collaborazione della buona fede. Viceversa, il comma 2 della stessa norma, prevede che non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato ad indicazioni contenute in atti dell'A.F. ancorché successivamente modificati. Secondo la Cassazione, tale norma va interpretata estensivamente, nel senso che l'A.F. non può venire "*contra factum proprium*" emanando un atto impositivo in contrasto con proprie precedenti indicazioni, sulle quali abbia fatto legittimo affidamento il contribuente. Tuttavia, sarebbe preferibile interpretare la norma nel senso che vi è responsabilità dell'A.F. in caso di **revirement ministeriale in peius** di una sua precedente interpretazione, con conseguente annullamento dell'atto impositivo in contrasto con detta imposizione.

### **PRINCIPI COMUNITARI DI DIRITTO TRIBUTARIO**

- I. ARMONIZZAZIONE LEGISLATIVA → è la procedura attraverso la quale è possibile rendere affini gli ordinamenti giuridici nazionali, o più specificamente le discipline normative e le disposizioni regolamentari nazionali per la realizzazione di un fine comune. Si attua mediante interventi aventi la medesima finalità di eliminare alcune diversità o asimmetrie delle normative tributarie e restringe, inevitabilmente, la sovranità fiscale degli stati membri condizionandola per il futuro. L'armonizzazione può essere *coattiva* o *spontanea* (detta anche coordinamento). L'armonizzazione non presuppone l'unicità dei mezzi, e può realizzarsi anche in materia fiscale, ove la competenza non è trasferita agli organi UE.

II. PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE → Il fenomeno della discriminazione fiscale si determina nel caso in cui il diverso trattamento di situazioni identiche o l'eguale disciplina di casi diversi siano *irragionevoli, arbitrari ed irrilevanti e non giustificate da differenze sostanziali ed obiettive*. Sulla base di tale principio, sono stati elaborati una serie di divieti, come quello della clausola della “nazione più favorita”, di “restrizione fiscale alle libertà fondamentali” e del “libero accesso al mercato”. Il trattato UE, contiene una serie di disposizioni che proibiscono più specificamente trattamenti discriminatori, quali l'articolo 45 TFUE, che sancisce l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori, e l'articolo 110 TFUE, che prevede un divieto di discriminazione fiscale al fine di garantire la libera circolazione delle merci. Con riguardo al divieto di discriminazione alla libera circolazione dei lavoratori, la Corte di Giustizia ha considerato come criterio effettivo di collegamento della persona fisica con il territorio, il luogo ove è localizzata la fonte principale del reddito piuttosto che il paese di residenza.

III. DIVIETO DI RESTRIZIONE ALLE LIBERTA' FONDAMENTALI → E' tale a prescindere dalla tradizionale comparazione tra gruppi di soggetti di diversa provenienza come residenti e non i residenti contemplando situazioni più vicine a quelle di diritto interno. Pertanto, il divieto di restrizioni, assume portata più ampia rispetto alla non discriminazione.

- *Divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento a titolo secondario*: la Corte di Giustizia ha fissato un principio generale, per cui se una società residente e un ente non residente, come la stabile organizzazione, versano nelle stesse condizioni fiscali, essi non potranno essere discriminati, con riguardo al riconoscimento di agevolazioni e benefici tributari.

Il diverso trattamento fiscale tra soggetti che operano nei paesi membri proibito dal diritto comunitario, non riguarda soltanto i non residenti, ma può coinvolgere anche il diverso trattamento fiscale tra gli stessi enti o società residenti in uno stesso stato.

- *Divieto di restrizione alla libera circolazione dei capitali*: tali norme, hanno portata molto ampia e possono contemplare situazioni di diritto interno: è vietata qualsiasi misura che complica o rende meno attraente o meno conveniente il trasferimento transfrontaliero dei capitali scoraggiando l'investitore.

IV. Manca, nel diritto comunitario, una precisa nozione di “aiuto di stato”, e pertanto se n'è elaborata una nozione piuttosto ampia comprendente ogni possibile vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico. Tuttavia, gli aiuti di stato, non sempre rientrano nella sfera del divieto posta dall'art.107 TFUE; infatti, è prevista una procedura in base alla quale devono

essere comunicati da parte degli Stati membri alla commissione, i progetti diretti ad istituire o modificare aiuti, e lo Stato non potrà dare esecuzione alle misure progettate prima di una decisione finale della commissione.

- V. PRINCIPIO DELL'EFFETTIVITA' → Garantisce che le norme interne non rendano "impossibile o eccessivamente difficile" l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento giuridico comunitario.
- VI. PRINCIPIO DI EQUIVALENTE → Impone l'utilizzo di procedimenti nazionali a tutela di diritti previsti a livello comunitario equivalenti rispetto a quelli analoghi utilizzati nello stato membro per la tutela di una posizione giuridica dello stesso tipo, ma fondata sul diritto interno.

## IL TRIBUTO E LE PRESTAZIONI PATRIMONIALI IMPOSTE

### CAPITOLO 3

Art. 23 Cost. → l'imposizione di una prestazione personale o patrimoniale, può sussistere solamente in corrispondenza della previsione da parte della legge.

- a. Prestazioni personali : attività comportanti l'esplicazione di energie fisiche ed intellettuali
- b. Prestazioni patrimoniali: decurtazione del patrimonio del privato, che si caratterizzano per coattività ed autoritatività. → la prestazione può essere imposta in due sensi:
  - 1. In senso formale → con atto autoritativo, i cui effetti sono indipendenti dalla volontà del soggetto passivo
  - 2. In senso sostanziale → quando costituisce corrispettivo di un servizio pubblico che soddisfa un bisogno essenziale.

Quindi definiamo le prestazioni patrimoniali imposte come "prestazioni dedotte in rapporti obbligatori, alla cui costituzione non ha concorso la volontà dell'obbligato e quindi non negoziali, non contrattuali, ma istituite con atto di autorità.

Nel nostro sistema legislativo, è assente un'espressa definizione di tributo, il quale si caratterizza come una specie del genere delle prestazioni patrimoniali imposte.

**DOTTRINA:** Il tributo si configura quale prestazione patrimoniale coattiva, caratterizzata dall'attitudine a determinare il concorso alle pubbliche spese, facendosi riferimento al concetto di capacità contributiva.

**GIURISPRUDENZA:** Esclude che ogni tributo sia soggetto al principio di capacità contributiva (tanto che le tasse ne sono escluse..).

Uno degli elementi rilevanti per l'identificazione del tributo è il collegamento di una prestazione patrimoniale ad un fatto indice di capacità contributiva, in attuazione del concorso di tutti al finanziamento della spesa pubblica. In sostanza dunque, il tributo deve rispettare il principio della capacità contributiva per essere costituzionale, non per essere tributo.

Ai fini dell'individuazione della natura tributaria di una data prestazione, devono sussistere necessariamente alcuni criteri, quali la doverosità della prestazione e il collegamento alla spesa pubblica.

La natura tributaria si basa, dunque, su tre diversi e tipizzati profili:

- a. La struttura (fonte legale dell'obbligazione)
- b. La funzione (concorso alle spese pubbliche)
- c. Il regime giuridico della fattispecie (disciplina tributaria del rapporto)

**IMPOSTA:** è un tributo essenzialmente contributivo, fondato su un presupposto del tutto indipendente dall'attività dell'ente che ne è il soggetto attivo – creditore. Si fonda esclusivamente sul criterio di riparto delle spese pubbliche e il suo scopo è quello di suddividere fra i contribuenti il carico finanziario delle attività pubbliche.

**TASSA:** è un tributo direttamente collegato all'erogazione / fruizione di determinate attività pubbliche o servizi resi dall'ente impositore alla collettività.

**REGIME FISCALE SOSTITUTIVO:** con una norma derogatoria ed eccezionale, il legislatore fiscale può stabilire che talune categorie di fatti siano sottratte all'applicazione di un'imposta e siano assoggettate ad altro speciale regime, talvolta più favorevole. L'imposta sostitutiva, in quanto atto normativo derogante, deve essere dotata di ragionevolezza.

**CONTRIBUTO:** a differenza della tassa, il vantaggio specifico perviene al contribuente non quale singolo, ma quale membro di una collettività qualificata nei cui confronti l'ente pubblico svolge una propria attività, ovvero in favore della quale realizza un'opera pubblica. Il presupposto del contributo, è dunque rinvenibile nel beneficio particolare che l'attività amministrativa specifica reca a favore dei soggetti passivi.

**TARIFFA:** indica il *criterio di quantificazione* di una prestazione sia tributaria che corrispettiva, pertanto elemento non rilevante sul piano qualificatorio della tassa; e può avere anche il significato di *particolare prestazione patrimoniale extratributaria*.

La Cassazione ha a lungo discusso sulla natura giuridica della TIA (tariffa igiene ambientale) → essa nota molte analogie con le prestazioni, giudicate non tributarie, dalla Corte Costituzionale, come il riferimento alla copertura integrale dei costi d'investimento e di esercizio e l'assoggettamento ad IVA. La Cassazione pertanto, era portata ad escludere

la natura tributaria della tariffa → viceversa, la Corte Costituzionale era propensa per la natura tributaria della stessa.

Entrambe le interpretazioni risultano *non convincenti*, e sarebbe più corretto riconoscere la *natura mista* della TIA, tenendo conto della doppia componente di elementi di natura fiscale e privatistica.

Da ultimo, anche la Cassazione ha confermato la natura tributaria della TIA.

**CANONE:** Si tratta di un corrispettivo dovuto a fronte del mero godimento di un bene da ricomprendere tra le prestazioni patrimoniali non tributarie.

In realtà il canone, può presentare o meno la natura tributaria, e tal fine bisognerebbe riferirsi alla doverosità della prestazione, alla mancanza di un rapporto sinallagmatico, al collegamento della prestazione alla pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

**TRIBUTO DI SCOPO:** La **I. 296/2006** consente ai Comuni, con apposito regolamento, di istituire un'imposta di scopo destinata alla copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche ( attualmente, anche per il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari, quali flussi turistici e mobilità urbana).

Nel caso in cui, entro due anni dalla data prevista di progetto esecutivo l'opera non è stata realizzata, i contribuenti possono chiedere il rimborso dei versamenti effettuati. Tale tributo, tendenzialmente, non dovrebbe essere qualificato imposta, in quanto questo ultimo genus, per definizione ha carattere di generalità ed indeterminatezza → in modo da far affluire entrate indistinte ed indivisibili all'ente impositore, affinché possa poi spendere in base al proprio bilancio.

Per la disciplina dell'imposta, si applicano le disposizioni vigenti in materia di Imposta comunale sugli immobili (ICI) → Il collegamento all'ICI tuttavia, renderebbe poco trasparente la relazione fra soggetti tassati e beneficiari dell'opera realizzata.

Considerando gli elementi qualificanti dell'imposta, si sarebbe portati all'individuazione di una fisionomia commutativa/sinallagmatica del prelievo. Tuttavia, va rilevato che la fruizione dell'opera risulta senza dubbio ammissibile anche da chi non presenta una relazione giuridica qualificata con un immobile nel territorio comunale → è per tanto preferibile parlare di addizionale ICI con vincolo di destinazione.

**MONOPOLI DI STATO:** determinano un'entrata pubblica in quanto, per disposizione di legge, la commercializzazione di un determinato bene è riservata allo stato, in modo che esso possa trarne una fonte di finanziamento. Rappresenta una particolare forma di

imposizione sui consumi, coattiva e dunque soggetta ai principi di riserva di legge e capacità contributiva.

**DAZI DOGANALI:** l'art.28 TFUE vieta l'istituzione di:

- a. Dazi doganali, ossia oneri pecuniari imposti a causa del passaggio di una frontiera
- b. Qualsiasi altro tributo ad effetto equivalente, ossia un onere pecuniario, anche se minimo imposto unilateralmente e gravante su merci nazionali o estere, a causa del fatto che varcano una frontiera.

E' ammesso che un onere che rappresenti una remunerazione di un servizio effettivamente reso all'operatore economico che è tenuto a pagare tale importo proporzionato al detto servizio, non costituisce una tassa ad effetto equivalente ad un dazio doganale..

L'art.29 TFUE, consente agli stati membri di adottare misure di effetto equivalente a restrizioni quantitative, quando esse siano giustificate da un interesse generale non economico.

## LA NORMA TRIBUTARIA

Obbligazione tributaria → corrisponde alla specificazione in capo al contribuente attraverso il verificarsi del presupposto del dovere di contribuzione ex art. 53 Cost. correlato al potere d'imposizione. E' di fonte legale.

*Rapporto d'imposta* → relazione soggettiva che esprime da un lato l'obbligo del soggetto passivo di corrispondere l'imposta che deriva dal presupposto, e dall'altra il diritto dell'ente impositore di riscuoterla → è uno schema di carattere obbligatorio.

Presupposto o fattispecie → consiste in atti, fatti e situazioni previsti dalla legge che rappresentano indici di capacità contributiva, ossia la possibilità economica del soggetto di contribuire alla spesa pubblica. Operiamo diverse distinzioni:

1. Fattispecie oggettiva e soggettiva
2. Fattispecie statica o dinamica:
  - a. STATICA → comprende la descrizione del fatto espressione di capacità contributiva, la fissazione dei criteri di stima di detto fatto, l'individuazione del soggetto passivo e la determinazione della misura del tributo.
  - b. DINAMICA → assicura, invece, la corretta e concreta rappresentazione del fatto.
3. Fattispecie sostitutiva, equiparata e surrogatoria:
  - a. SOSTITUTIVA → il legislatore stabilisce che alcune categorie di fatti siano sottratte al regime impositivo ad essi astrattamente applicabile e siano sottoposti ad altro speciale regime.
  - b. EQUIPARATA → sono sottoposte ad imposizione anche casi diversi dal presupposto tipico di un certo tributo.
  - c. SURROGATORIA/SUPPLEMENTARE → sono fattispecie imponibili che il legislatore aggiunge a quelle tipiche.

Dalla configurazione del presupposto, discende la distinzione tra:

- a. Imposte DIRETTE → Colpiscono il possesso di un reddito o la titolarità di un patrimonio.
- b. Imposte INDIRETTE → Rappresentate da tutte le ipotesi in cui la capacità contributiva è desumibile soltanto in via indiretta o indiziaria (spese, consumi..)

Si distingue inoltre fra:

- a. Imposte PERIODICHE → caratterizzate da un presupposto che si prolunga nel tempo.
- b. Imposte ISTANTANEE → contraddistinte da un presupposto che non si protrae nel tempo.

Agevolazione fiscale → Forma di attenuazione o di eliminazione della tassazione o semplificazione formale. Può essere di vario genere:

1. Esenzione fiscale → allorché una norma di natura speciale sottrae all'imposizione determinate situazioni o soggetti
2. Detrazioni → consentono al contribuente di sottrarre oneri, costi e spese dalla base imponibile.
3. Sgravio d'imposta → non discende direttamente dalla legge, ma da provvedimenti emessi dall'amministrazione.
4. Mera esclusione d'imposta → si riferisce a situazioni sostanzialmente estranee alla norma impositiva, o per l'assenza di elementi fondamentali, o perché il presupposto è già colpito da altro tributo, avente funzioni sostitutive da quello dal quale è concessa l'esenzione.

Si distingue poi fra agevolazioni *discendenti da provvedimenti amministrativi*, agevolazioni *ex lege*, e agevolazioni che richiedono *precisi oneri procedurali*; inoltre possono essere istantanee o pluriennali.

I valori sottesi alle norme agevolative comportano tendenzialmente da un lato l'apertura verso il potenziamento del valore promozionale o extrafiscale, con conseguente estensione della portata della norma agevolativa, dall'altro il rischio che un'indebita utilizzazione della fattispecie agevolativa da parte di chi non possiede i requisiti normativamente previsti, possa portare a possibili elusioni o evasioni d'imposta.

Pertanto, è stata contrastata la potenzialità espansiva delle fattispecie agevolative.

Base imponibile → costituisce l'elemento o grandezza economica a cui si applica l'aliquota per determinare l'ammontare del tributo. È espressa in termini quantitativi e normalmente si fa riferimento al valore monetario. È la legge ad indicare, di regola, gli elementi che compongono la base imponibile. Viene fatta salva la non imponibilità del minimo vitale.

Aliquota → è la percentuale che si applica sulla base imponibile ai fini di determinare l'importo o l'ammontare dell'imposta. L'imposta può essere di diversi tipi:

- a. *Proporzionale* → quando la sua aliquota è costante
- b. *Progressiva* → se l'aliquota aumenta con l'aumentare della base imponibile in maniera più che proporzionale
- c. *Regressiva* → se l'aliquota diminuisce con l'aumentare della base imponibile

L'imposta progressiva, può fondarsi a sua volta su diversi sistemi:

- a. Progressione PER CLASSI → in cui l'aliquota varia a scatti nel passaggio da una classe all'altra.
  - b. Progressione PER SCAGLIONI → in cui la base imponibile viene suddivisa in tanti scaglioni, a ognuno dei quali corrisponde una diversa aliquota.
  - c. Progressione PER DEDUZIONE → in cui l'aliquota è costante, come se l'imposta fosse proporzionale, ma la base imponibile si calcola al netto di una somma prestabilita che è esente.
1. Interpretazione ESTENSIVA → la sostanziale unitarietà dell'ordinamento giuridico è destinata a tradursi nella generale validità e nella conseguente applicabilità di principi e categorie a questo od a quel settore del diritto, tutte le volte in cui principi e categorie rilevino caratteristiche sostanzialmente comuni.
  2. Interpretazione ANALOGICA → Nel caso in cui la legge non fornisce all'interpreta la disciplina del caso, si ha una lacuna, e quindi si utilizza il procedimento analogico.
  3. Interpretazione AUTENTICA → In materia tributaria, assume problemi di particolare complessità: il legislatore infatti, attribuendo un significato innovativo ad una legge tributaria precedente, incide, con effetto retroattivo, su situazioni verificatesi nel periodo intercorrente tra norma interpretata e legge interpretativa e quindi su rapporti giuridici in corso.  
Deve considerarsi interpretativa tuttavia, solo la legge che impone il significato ad un'altra, senza intaccarlo o integrarlo nella sua essenza originaria, ma semplicemente illuminandolo.  
Essa si contraddistingue pertanto dalla vera *retroattività* in quanto difetta dell'*"effetto novità"*. In ogni caso, l'SDC, prevede che le norme interpretative in materia tributaria possono essere adottate soltanto in casi eccezionali.

ELUSIONE FISCALE → Si distingue dall'evasione fiscale, in quanto la prima non si verifica attraverso una violazione diretta di una norma tributaria, ma consiste nel comportamento attraverso il quale si evita il verificarsi del presupposto previsto dalla legge. Colui che intende aggirare senza violare leggi tributarie, organizza i fatti che coincidono con la fattispecie, in modo da vanificare l'ipotesi impositiva prevista, al fine di ottenere un vantaggio indebito. Risulta essere molto difficile adottare strumenti antielusivi efficaci, che non limitino le libertà individuali, e che non violino l'effettività della capacità contributiva. Bisogna infatti distinguere fra risparmio d'imposta *patologica*, e quindi elusivo, e risparmio d'imposta *fisiologico*.

- In ambito Comunitario, si è a tal fine utilizzato il concetto di “abuso del diritto”, relativamente alla materia dell’ IVA: tale abuso, si configura in presenza di operazioni volte al perseguimento del vantaggio fiscale, la cui concessione appare contraria alla ratio della direttiva IVA.  
Tale formulazione, è stata considerata nel nostro ordinamento, riconducibile ad un principio generale applicabile anche al settore delle imposte dirette.

Una funzione fondamentale del diritto tributario è rappresentata dalla prevenzione dei comportamenti elusivi determinati da alcune leggi tributarie di per sé suscettibili di aggiramento; pertanto, si auspicano miglioramenti legislativi e una maggiore discrezionalità da parte dell’A.F. e della giurisprudenza.

**INTERPELLO** → Consente al contribuente di azionare un procedimento per ottenere il parere interpretativo da parte dell’A.F. sull’applicabilità di alcune norme tributarie a specifiche operazioni che intende porre in essere, e sulla loro portata elusiva.

Gli interpelli possono essere di diverso tipo:

1. Interpello CONSULTIVO → In cui l’amministrazione fornisce un parere in ordine all’interpretazione di una determinata norma di legge.
2. Interpello PROBATORIO → In cui il parere dell’A.F. incide sulla distribuzione dell’onere probatorio fra le parti.
3. Interpello DISAPPLICATIVO → Che autorizza l’accesso ad un regime diverso da quello ordinario.

La risposta all’interpello, in ogni caso, non dovrebbe assumere i caratteri di un provvedimento amministrativo assimilabile ad un’autorizzazione o ad un diniego di agevolazione → pertanto, non risulta essere impugnabile.

## **I SOGGETTI DELL’OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA**

### **CAPITOLO 5**

Soggettività tributaria → Fa riferimento ai soggetti coinvolti nel rapporto giuridico d’imposta, titolari di singole situazioni giuridiche soggettive:

1. Soggetti ATTIVI → titolari del potere impositivo
2. Soggetti PASSIVI → tenuti al pagamento delle imposte

#### **SOGGETTI PASSIVI:**

L'obbligazione tributaria sorge in capo a tutti i soggetti che pongono in essere il presupposto di fatto previsto dalla norma. Il soggetto passivo, persona fisica, per eccellenza è *il contribuente* → colui che è tenuto all'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Non sempre però vi è coincidenza tra colui che versa l'imposta e colui che ha posto in essere il presupposto.

Possono essere titolari di soggettività tributaria anche i soggetti non dotati di personalità giuridica, a patto che il presupposto si sia verificato in modo unitario ed autonomo.

La capacità giuridica, infatti, assume una rilevanza diversa nel diritto tributario, ed un ambito di applicazione che si fonda sulla possibilità di manifestare autonomamente capacità contributiva.

*La soggettività tributaria dunque, non coincide con la capacità giuridica del diritto privato, comprendendo anche enti senza rilevanza soggettiva in diritto civile.*

a. GRUPPI DI SOCIETA'

A partire dal 2003, è stata inserita la cosiddetta tassazione consolidata di gruppo, che prevede un'unica dichiarazione dei redditi fondata su un'unica base imponibile che compensa i risultati positivi e negativi dei singoli componenti. Tuttavia, per effetto dell'opzione della tassazione consolidata del gruppo, le società controllate non perdono la propria soggettività tributaria e rimangono pur sempre autonomamente assoggettabili ad attività di accertamento.

Ciascuno dei soggetti rientranti nel gruppo pertanto, mantiene la propria autonomia sul piano giuridico e della responsabilità patrimoniale.

b. STABILE ORGANIZZAZIONE

Si definisce tale una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato → perché si abbia stabile organizzazione, sono necessari due elementi fondamentali, quali un'istallazione fissa in senso tecnico e l'esercizio di attività (in maniera durevole e non meramente occasionale) da parte dell'impresa per mezzo di tale istallazione. Manifestando la stessa potenzialità economica delle società che si trovano nello stato della fonte, devono, per tale ragione, ottenere gli stessi vantaggi fiscali concessi a queste ultime.

Pertanto, la stabile organizzazione, costituisce autonomo centro d'imputazione dei rapporti tributari riferibili ad un soggetto non residente.

c. IL FALLITO

L'art. 183 TUIR ha previsto la soggettività tributaria dell'imprenditore fallito o dei soci coinvolti nel fallimento, lasciando a questi ultimi gli obblighi formali tributari che

non sono esclusi dalla legge o espressamente attribuiti al curatore. La legge ha inoltre attribuito a quest'ultimo al qualifica di *sostituto d'imposta*.

d. IL TRUST

In mancanza di un'espressa normativa tributaria, si riteneva inizialmente il trust soggetto passivo ai fini delle imposte dirette. La finanziaria 2007 ha incluso espressamente il trust tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, riconoscendo quindi ad esso autonoma soggettività tributaria.

Nei trust con *beneficiari di reddito individuati*, i redditi vengono imputati per trasparenza ai beneficiari; nei trust *senza beneficiari*, i redditi vengono imputati invece direttamente al trust medesimo.

Naturalmente, sarà il trustee che avrà l'onere di assolvere a tutti gli adempimenti tributari introdotti.

### **SOGGETTI ATTIVI:**

Si definiscono soggetti attivi del rapporto tributario (enti impositori) coloro che, in virtù della legge istitutiva, hanno il potere di applicare e pretendere la riscossione del tributo, diventando in tal mondo creditori dell'obbligazione.

Ai soggetti attivi competono i poteri di accertamento, controllo e riscossione delle imposte, a cui si aggiungono l'attività sanzionatoria o punitiva e l'attività d'indirizzo. Sono soggetti attivi lo Stato amministrazione e gli enti territoriali minori.

Talvolta, l'ente impositore, affida a terzi le operazioni riguardanti la riscossione dei tributi e l'esecuzione forzata sui beni del debitore in caso di inadempienza (→ cd. esattore o concessionario).

Funzione di imposizione → è il potere di provvedere alla determinazione del tributo dovuto dal contribuente salvaguardando l'interesse alla giusta distribuzione degli oneri tributari fra tutti i contribuenti. E' un'attività amministrativa deputata a soddisfare il fine del prelevamento tributario, che consiste nella ripartizione di carichi secondo i criteri fissati dalla legge. Pertanto l'A.F. non svolge alcuna valutazione che prescinda da quanto previsto normativamente né in ordine l'an né in ordine al quantum. L'ente impositore è titolare di una funzione pubblica, e non di un mero diritto di credito.

L'obbligazione tributaria, in quanto ex lege, sorge appena si verifica il presupposto al quale la norma la ricollega. La discrezionalità dell'A.F. può manifestarsi, sempre nell'ambito di specifiche norme, in ordine alla concessione della sospensione dell'atto impositivo, la rateizzazione o l'individuazione delle categorie di contribuenti da assoggettare a controllo (discrezionalità limitata).

Caratteristica fondamentale è poi *l'autoritatività del provvedimento*.

a. **MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

Dopo la riforma del 2000, il ministero ha essenzialmente compiti d'indirizzo politico e di controllo. Esso rimane del tutto estraneo alla gestione del rapporto, pur essendo titolare dell'obbligazione d'imposta, e quindi del relativo credito.

b. **AGENZIA DELL'ENTRATE**

E' un ente con personalità giuridica del diritto pubblico dotata di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria. Essa deve garantire il massimo livello di adempimento degli obblighi tributari, nonché semplificare i rapporti con i contribuenti → ad essa spettano dunque l'accertamento, l'amministrazione e la riscossione dei tributi, il contrasto all'evasione fiscale, l'interpretazione delle norme attraverso l'emissione di circolari, ed infine la gestione del contenzioso tributario.

c. **LE REGIONI E GLI ENTI LOCALI**

A partire dal 1990, è stata riconosciuta una progressiva autonomia tributaria degli enti locali, culminata nella riforma del Titolo V della Costituzione che ha riconosciuto e reso esplicita l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali.

L'art. 119 della Costituzione, oltre a riconoscere un'autonomia finanziaria di spesa, riconosce altresì un'ampia autonomia d'entrata, che si concretizza nella possibilità di stabilire ed applicare tributi ed entrate propri.

Limite fondamentale consiste nel fatto che la finanza regionale non può comprendere tributi propri che abbiano gli stessi presupposti di tributi già istituiti dallo Stato.

d. **IL CONCESSIONARIO ALLA RISCOSSIONE**

La riforma del 1990, aveva istituito presso il ministero delle Finanze, il servizio centrale di riscossione dei tributi.

Con la legge 248/2005 poi, è nato l'Agente della riscossione → tale funzione è stata attribuita all'Agenzia dell'entrate, che l'ha esercitata mediante la società "Riscossione SPA", società per azioni a totale capitale pubblico (oggi Equitalia).

## **SOLIDARIETA' TRIBUTARIA E SOSTITUZIONE D'IMPOSTA**

### **CAPITOLO 5**

Con gli istituti della solidarietà e della sostituzione, il legislatore tributario ha ampliato la sfera dei soggetti passivi già esistenti.

*Solidarietà* → laddove, oltre al debitore dell'imposta, la norma individua un altro soggetto, obbligandolo solidalmente col primo, al versamento del tributo. Si tratta di un modo di

attuazione del rapporto obbligatorio, che si riconnette a due fenomeni profondamente diversi:

- a) Alle situazioni di condebito → cioè di contitolarietà di una posizione debitoria fra più soggetti → solidarietà paritetica. La solidarietà si riconnette ad un presupposto impositivo comune a tutti i soggetti.
- b) Ad una situazione di presenza di più obbligati, con l'esistenza di un interesse riferibile ad uno solo e non a tutti → solidarietà ad interesse uni soggetto. Il presupposto impositivo è all'origine riferibile ad uno solo dei soggetti che assume la veste di debitore principale.

A. Solidarietà PARITETICA → Il presupposto d'imposta si realizza nei confronti di tutti i coobbligati, che sono quindi obbligati verso l'Erario, alla medesima prestazione. Si stabilisce pertanto un vincolo di solidarietà tra essi nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, il cui presupposto è *unitario e plurisoggettivo*.

L'adempimento di uno libera gli altri condebitori, ma il condebitore che adempie per l'intero avrà diritto di regresso verso gli altri condebitori.

Fino al 1968, era consolidata la *teoria della supersolidarietà*, secondo la quale *ogni atto impositivo posto in essere da o nei confronti di uno solo dei coobbligati solidali, vincolasse tutti gli altri condebitori*. Nel 1968, la Corte Costituzionale è intervenuta, ritenendo illegittima la supersolidarietà, per violazione degli articoli 3 e 24 Cost.

A tal proposito, di devono distinguere due ipotesi:

- i. Se si è in presenza di una posizione inscindibilmente comune a tutti debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, si dovrà istaurare il litisconsorzio necessario tra tutti i coobbligati, e non si potrà prescindere dalla partecipazione al procedimento notificatorio di tutti i destinatari.
- ii. Se si è in presenza di un fascio di obbligazioni, ovvero ciascun condebitore è separatamente soggetto al potere di accertamento e riscossione dell'amministrazione, le commissioni tributarie potranno disporre la riunione dei giudizi, proposti dai singoli debitori.

B. Solidarietà DIPENDENTE → Si verifica nel caso in cui, sebbene il presupposto del tributo sia stato posto in essere da uno o più soggetti, la legge obbliga un altro soggetto, estraneo al presupposto, all'adempimento dell'obbligazione tributaria. Si definisce rapporto di *pregiudizialità – dipendenza*, quello che si viene a creare tra la fattispecie che ha fatto sorgere il debito d'imposta in capo all'obbligato principale e la fattispecie secondaria, che fa nascere l'obbligazione tributaria in capo all'obbligato dipendente.

Pertanto, l'obbligazione secondaria, segue le vicende sostanziali della principale. Il coobbligato dipendente che avrà adempiuto, potrà poi rivalersi per l'intero, e non vi è litisconsorzio necessario tra i coobbligati.

*Sostituzione* → quando la legge trasferisce ad altri ogni dovere ed ogni facoltà relative ad una specifica imposizione fiscale.

- I. Sostituto d'imposta → è colui che, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento d'imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a queste riferibili, e anche a titolo di acconto. Il sostituto avrà poi l'obbligo di rivalsa nei confronti del sostituito; l'obbligo di effettuare il versamento allo stato delle somme ritenute; l'obbligo di presentare la dichiarazione. Diverse sono le ipotesi d'inadempienza del sostituto:
  - i. Il sostituto non ha effettuato la ritenuta, ma ha versato l'importo allo Stato → gli saranno applicate le sanzioni per l'omesso obbligo di operare la ritenuta, ma potrà comunque esercitare il diritto di rivalsa.
  - ii. Il sostituto non ha effettuato la ritenuta e non ha versato l'importo allo stato
  - iii. Il sostituto ha effettuato la ritenuta, ma ha versato l'importo allo Stato → anche il sostituto deve ritenersi, fin dall'origine, obbligato solidale al pagamento dell'imposta.
  
- II. Responsabile d'imposta → è colui che, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento d'imposte insieme ad altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi. Il responsabile però, ha il diritto, ma non l'obbligo, di rivalsa, e non è tenuto ad alcun obbligo di carattere formale.
  - A. Sostituzione a titolo d'imposta → la ritenuta effettuata dal sostituto, estingue definitivamente l'obbligazione, sia per il sostituto che per il sostituito. Il sostituto subentra totalmente nella posizione del sostituito, diventando l'unico debitore verso il fisco dell'imposta dovuta.
  - B. Sostituzione a titolo di acconto → si concretizza nell'obbligo, a carico del sostituto, di operare una ritenuta e di versarne l'importo all'erario, quale anticipazione provvisoria dell'imposta, che poi sarà eventualmente dovuta dal sostituito sul totale dei redditi da questi percepiti, nell'anno di riferimento.  
Il soggetto passivo del rapporto d'imposta, è comunque il sostituito e pertanto, in tale tipo di sostituzione, il rapporto riguarda tre soggetti.

TRASLAZIONE → è un contratto o una pattuizione accessoria, con la quale si prevede che il tributo sia a carico di un soggetto diverso da quello previsto dalle norme tributarie.

ACCOLLO → l'SDC ammette l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario. Si tratta di accollo con rilievo esterno, in quanto viene attribuito al creditore il diritto di agire verso l'accollante.

Dopo un ampio dibattito della Corte di Cassazione, da ultimo, la stessa, ha affermato che le controversie fra sostituto e sostituito, non sono di competenza del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, appartenendo all'ambito di un rapporto di tipo privatistico.

## **GLI OBBLIGHI STRUMENTALI DEL CONTRIBUENTE**

Con la riforma generale tributaria del 1971, il legislatore ha creato il “Fisco di Massa” che, da un lato imponeva a milioni di cittadini di adempiere all’obbligo della dichiarazione tributaria, e dall’altro prescriveva all’A.F. di sviluppare una vastissima azione accertatrice. Inoltre, fu esteso l’obbligo della tenuta di un impianto contabile, oltre che per le imprese di grandi dimensioni, anche per tutti i soggetti titolari di redditi d’impresa e di redditi di lavoro autonomo.

*Scritture contabili obbligatorie* → l’impianto di contabilità ordinaria, prevede l’obbligo di tenuta dei libri previsti dal codice civile (libro giornale, libro degli inventari, libri obbligatori per le società di capitali e scritture ausiliarie) e quelli previsti dalle leggi fiscali (registri IVA, scritture ausiliarie di magazzino, e registri dei beni ammortizzabili). Le imprese minori sono tenute invece alla *contabilità semplificata*, che prevede i soli registri IVA. Il legislatore ha poi previsto, per i soggetti esercenti attività imprenditoriale in forma individuale nonché per i lavoratori autonomi, il cosiddetto regime fiscale di vantaggio per i soggetti che → non abbiano conseguito ricavi superiori a 30000€ nell’anno precedente, e negli ultimi tre anni non abbiano acquistato beni strumentali per un importo superiore a 15000€.

Il bilancio d’esercizio è un documento di sintesi attraverso il quale viene evidenziato lo stato economico – finanziario dell’impresa, nel modo più veritiero possibile. Pertanto, i criteri di valutazione dettati dal codice civile sono improntati prevalentemente al criterio della veridicità e della prudenza. Attualmente si è resa obbligatoria, per determinate tipologie d’imprese, l’applicazione dei principi contabili internazionali.

*Inquinamento fiscale del bilancio* → fenomeno in base al quale scelte di criteri di valutazione e d’imputazione dettati esclusivamente dalla normativa fiscale, hanno avuto come conseguenza di non consentire, attraverso il bilancio, rappresentazione veritiera e corretta. Inizialmente tale fenomeno era combattuto col principio del “*doppio binario*” → consentiva di apportare extra contabilmente le rettifiche fiscali ad integrazione del risultato d’esercizio giungendo alla determinazione del reddito dal punto di vista fiscale. Con la Finanziaria del 2008, è stato invece inserito il principio di “*derivazione*” → il redattore dovrà considerare direttamente il risultato d’esercizio facendo salve, contabilmente, le disposizioni previste dalla normativa fiscale.

*Dichiarazione dei redditi* → il contribuente procede ad una forma di auto accertamento dei redditi percepiti nell’anno d’imposta di riferimento ed alla conseguente autoliquidazione delle imposte da versare. Assume perciò un rilevante ruolo probatorio. Si discute sulla natura della dichiarazione:

- a. Se ne attribuisce natura negoziale o di dichiarazione di volontà.
- b. Se ne attribuisce natura di mera dichiarazione di scienza a rilievo procedimentale, sostenendo perciò la possibilità di revocare e rettificare quanto dichiarato.

Sono obbligati alla dichiarazione, salvo i casi di esonero previsti dalla legge, tutti coloro che, nel periodo d’imposta di riferimento, abbiano conseguito dei redditi. I soggetti passivi IVA ed IRAP, in caso di esercizio coincidente con l’anno solare, devono presentare una dichiarazione *unificata*.

La dichiarazione, deve fornire la indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse. La dichiarazione deve inoltre contenere una serie di indicazioni volte ad agevolare l'attività di controllo da parte degli organi verificatori.

Nella seconda metà degli anni Novanta, la Suprema Corte, ammetteva la rettificabilità della dichiarazione in diminuzione, in riferimento alla sola natura materiale dell'errore determinatosi nella redazione dell'atto. A seguito di un lungo dibattito, la Cassazione stessa ha affermato la emendabilità della dichiarazione tributaria viziata da errore a danno del contribuente, richiamandone la natura di atto non negoziale e non dispositivo, recando una mera esternazione di scienza e giudizio. Attualmente il legislatore ha svincolato la rettificabilità della dichiarazione dalle tradizionali concezioni sulla natura della stessa, osservando che si tratta di una dichiarazione *pro veritate*, avente la funzione di portare a conoscenza della finanza la concreta capacità contributiva e, alla cui esatta individuazione, è indirizzata tutta l'attività di accertamento.

## PRINCIPI E NOZIONI IN FASE DI ISTRUTTORIA E DI ACCERTAMENTO

### CAPITOLO 7

L'obbligazione tributaria è priva di una serie di facoltà e poteri propri dei soggetti titolari di un'obbligazione. In particolare, l'obbligazione tributaria è priva del potere di disposizione, infatti, se fosse possibile disporre di essa in modi e termini diversi da quelli previsti dalla legge, verrebbe alterato ogni criterio di riparto e di prelievo così come legislativamente determinato, ledendo così gli interessi della collettività. Al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, si affianca il principio di vincolatività dell'azione amministrativa.

L'attività dell'A.F. si distingue in:

- a. *Attività di indirizzo* → emanazione di atti regolamentari ed interpretativi
- b. *Attività conoscitiva* → espletata nel rispetto dei principi di affidamento e buona fede, della conoscenza e chiarezza degli atti, e dell'obbligo di motivazione e contraddittorio fra le parti.

*Interesse fiscale* → è quel valore immanente al nostro ordinamento tributario destinato ad assicurare il regolare svolgimento della vita finanziaria dello stato e di conseguenza, l'esistenza stessa della comunità. La percezione dei tributi, permette il perseguimento di quelle pubbliche finalità che si concretizzano nel raggiungimento di adeguati livelli di libertà, uguaglianza, sviluppo e sicurezza riconosciuti dalla costituzione. Accanto a tale finalità, si affianca l'interesse del contribuente ad attenuare il prelievo tributario cui è sottoposto → per tale motivo, il legislatore, ha temperato tali due interessi, trovando un punto di equilibrio nel principio della capacità contributiva e della solidarietà.

Il procedimento tributario è pacificamente considerato species del più ampio genus del procedimento amministrativo. La principale differenza però, consiste nel fatto che, in ambito tributario, non è previsto un diritto di partecipazione del cittadino contribuente

all'agere dell'A.F. Già da prima degli anni '70, si erano cominciate a delineare alcune forme di partecipazione del privato, ma è stato con la riforma degli anni '70 che il ruolo del contribuente è cominciato a mutare. La rigidità che connotava i vecchi schemi accertativi, viene sostituita dalla partecipazione del contribuente in una funzione attiva rispetto all'attuazione del tributo (cooperazione), ma anche di tutela delle proprie posizioni giuridiche e patrimoniali (contraddittorio). In ogni caso il legislatore, ha dato all'A.F. non un obbligo, ma una mera facoltà di contraddire con il contribuente. E' possibile invece, che sia il contribuente a decidere di interloquire con l'A.F. azionando il proprio diritto di interpello. Nella fase giudiziale infine, vi è la possibilità delle parti del processo tributario di poter ricorrere all'istituto della conciliazione giudiziale.

- Per le controversie di valore non superiore a 20000€ relativi ad atti emessi dall'agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo come condizione di inammissibilità del ricorso. L'A.F., se non intende accogliere il reclamo, formula d'ufficio una proposta di mediazione, avuto riguardo all'eventuale incertezza delle posizioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

*Diritto di ACCESSO AGLI ATTI* → Rappresenta un importante precitato applicativo del principio di trasparenza dell'agere amministrativo. Tuttavia, il legislatore ne ha ampliato le ipotesi di esclusione, in particolare nei procedimenti tributari. Tale esclusione tuttavia, è parzialmente temperata dal generale obbligo di conoscenza degli atti dell'A.F. previsto dallo statuto dei contribuenti.

La riservatezza e la privacy → Nell'esercizio della propria azione di verifica, l'A.F. può venire a conoscenza di dati, notizie ed informazioni personali relative ai singoli contribuenti. Ciò naturalmente, confligge con il diritto alla privacy del singolo cittadino. Nel settore tributario tuttavia, il diritto alla privacy trova un contemperamento più rilevante rispetto ad altri settori: l'A.F. infatti, è legittimata, durante l'effettuazioni di verifiche ed ispezioni fiscali, ad accedere a qualunque dato personale senza nessuna necessità di ottenere né il parere favorevole dell'interessato né del garante della privacy.

In ambito tributario, la chiara motivazione degli atti acquista un ruolo fondamentale, permettendo all'utente di conoscere e capire i criteri in applicazione dei quali è stato esercitato il potere amministrativo e garantendo, nel contempo, un adeguato diritto di difesa. gli atti dell'A.F. e dei concessionari della riscossione, devono tassativamente indicare:

- a. L'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni.
- b. L'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame
- c. Le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

Si configura quindi, un generale diritto all'informazione, alla chiarezza ed alla conoscenza degli atti.

*Autotutela* → è espressione di un potere riconosciuto alla P.A. di rimuovere, essa stessa, gli ostacoli che si frappongono fra il provvedimento ed il risultato cui la P.A. stessa mira, cioè la realizzazione dell'interesse pubblico per la tutela del quale il provvedimento è stato emanato. Il provvedimento viziato (o per violazione di norme di legge o per mancata garanzia di un corretto prelievo fiscale) potrà essere annullato o revocato; più precisamente, si avrà l'annullamento a fronte di atti che abbiano vizi di legittimità e la revoca a fronte di atti infondati, ossia viziati nel merito. Gli atti dell'A.F. e dei concessionari della riscossione, devono indicare tassativamente l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile ottenere il riesame dell'atto stesso. Sono suscettibili di autotutela, la quale può essere richiesta o dal contribuente o azionata d'ufficio, gli atti impositivi e tutti gli atti di riscossione. Il potere di annullamento e di revoca, spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo oppure, in via sostitutiva, alla direzione regionale o compartimentale sovraordinata.

## LA FASE ISTRUTTORIA

### CAPITOLO 7 PARTE II

L'A.F. è legittimata all'esercizio di poteri di carattere autoritativo, finalizzati alla ricostruzione del reddito effettivo e della reale capacità contributiva del soggetto sottoposto a controllo, oltre che alla verifica del puntuale adempimento degli obblighi di natura tributaria. L'attività istruttoria dell'A.F., ha carattere conoscitivo, ed è potenzialmente in grado di intaccare diritti e libertà costituzionalmente garantiti. Le modalità di controllo a disposizione dell'A.F. possono distinguersi in tre tipologie:

- a. Poteri istruttori esterni → che si concretizzano in un intervento presso il luogo in cui si svolge l'attività del contribuente.
- b. Poteri istruttori operati per iscritto "a distanza".
- c. Poteri istruttori nei confronti dei terzi.

*Liquidazione* → è un controllo automatico della dichiarazione in via informatica volto a correggere errori risultanti dal contenuto della dichiarazione stessa e dagli elementi in possesso dell'anagrafe tributaria. La comunicazione della liquidazione è effettuata attraverso atto impositivo.

*Controllo formale della dichiarazione* → Valutazione formale delle dichiarazioni dei redditi al fine di vagliare con attenzione taluni elementi della dichiarazione, pretendendo che per gli stessi vengano forniti dal dichiarante chiarimenti ed idonei documenti giustificativi → se ne deduce che il contribuente è parte essenziale di tale procedimento. L'esito del controllo formale, deve essere comunicato al contribuente con atto motivato. Laddove, all'esito del controllo, il contribuente dovesse risultare debitore di un maggior carico tributario, lo stesso riceverà la suddetta comunicazione e potrà versare la somma dovuta in sede di autoliquidazione.

*Controllo sostanziale* → Viene effettuato, dagli organi preposti, attraverso specifici poteri d'indagine con finalità prettamente conoscitiva per acquisire consapevolezza dei fatti economici giuridicamente rilevanti per l'applicazione dei tributi. Si tratta di poteri

investigativi non generalizzati ma specifici, tassativamente individuati ed esercitabili solo a fronte del verificarsi dei presupposti legislativamente previsti, e nel rispetto delle libertà fondamentali del contribuente. E' fatto obbligo di informare il contribuente dell'inizio della verifica e dello svolgimento delle verifiche fiscali.

- **ACCESSO** → S'intende l'ingresso e la permanenza degli impiegati dell'A.F. in un determinato luogo anche contro la volontà dell'avente diritto. L'accesso deve essere autorizzato, e l'autorizzazione deve obbligatoriamente indicare i motivi dello stesso. Sono legittimati al rilascio delle autorizzazioni il capo dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate o il comandante di zona della Guardia di Finanza. Invece, per accedere a locali adibiti ad abitazione, è necessaria l'autorizzazione del procuratore della repubblica. Attualmente, il periodo di permanenza non può essere superiore a 15 giorni lavorativi, contenuti nell'arco di non più di un trimestre.
- **ISPEZIONE** → Esame della documentazione contabile in possesso del soggetto sottoposto a verifica.
- **VERIFICAZIONE** → Controllo effettuato dagli organi ispettivi nei confronti del personale, degli impianti e delle merci con l'obiettivo di compiere un riscontro sulla correttezza della contabilità.

Al termine di tutte le operazioni, viene redatto un processo verbale di constatazione, nel quale vengono sintetizzati i dati rilevati durante l'accesso.

*Accertamenti bancari* → Inizialmente incontravano il limite invalicabile del segreto bancario ma, a partire dal 1991, il legislatore ne ha previsto la sostanziale abolizione. Per svolgere le indagini bancarie, gli organi ispettivi devono essere muniti dell'autorizzazione del direttore centrale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate e del Direttore Regionale della stessa, ovvero relativamente alla Guardia di Finanza, del Comandante Regionale. Il potere di richiesta dell'A.F. è pressoché illimitato, potendosi estendere a qualsiasi documento relativo a qualunque rapporto e a qualunque operazione. Se i dati rilevati tramite l'indagine bancaria non trovano riscontro nella contabilità, opera una presunzione legale relativa di evasione che il contribuente può appunto superare giustificando le operazioni e i rilievi emersi in fase di verifica. Vi è una presunzione legale relativa in base alla quale tanto i prelevamenti tanto i versamenti effettuati su conto correnti bancari, devono essere imputati a ricavi se il contribuente non dimostra di averne tenuto conto nella determinazione della base imponibile, oppure che sono estranei alla formazione del reddito.

- In particolare rispetto ai prelevamenti, vi è una doppia presunzione.
  - a. Quella per cui il prelevamento si ritiene utilizzato per remunerare un acquisto inerente la produzione del reddito.
  - b. Quella per cui, al costo non contabilizzato, si ritiene corrispondere un ricavo altrettanto non contabilizzato.

Processo verbale di constatazione → Documento redatto da parte dell'A.F. o della polizia tributaria al termine delle operazioni di accesso, ispezione e verifica che sintetizza l'esito delle operazioni di controllo effettuate, gli eventuali conseguenti rilievi, nonché le

dichiarazioni del contribuente. Si tratta di un atto meramente istruttorio esaminato criticamente da parte dell'A.F. la quale, se ritiene di condividere le conclusioni dei verbalizzanti, provvede ad emettere un avviso di accertamento in cui imputa al contribuente le violazioni poste in essere. Il processo verbale di costatazione deve essere sottoscritto dal contribuente come espressione della collaborazione dello stesso alla redazione del processo verbale.

*L'adesione* → Possibilità per il contribuente di prestare la propria adesione al contenuto dei processi verbali di costatazione redatti dagli organi ispettivi al termine di operazioni di verifica fiscale.

## I SINGOLI ATTI IMPOSITIVI

### CAPITOLO 7 PARTE III

*Avviso di accertamento* → è l'atto mediante il quale l'A.F. manifesta la pretesa impositiva nei confronti del contribuente nell'ambito di un rapporto di obbligazione tributaria. Con questo, si determina l'entità qualitativa e quantitativa del presupposto del tributo e quindi l'imponibile in rettifica della dichiarazione o in sostituzione di essa. E' un atto di imposizione officioso dotato di autoritatività. Sull'avviso di accertamento sono state formulate due teorie:

- a. Teoria DICHIARATIVA (contribuente titolare di un diritto soggettivo) → l'avviso di accertamento è espressione di una manifestazione autoritativa dell'amministrazione pubblica, i cui effetti assumerebbero valore dichiarativo e non costitutivo dell'obbligazione tributaria.
- b. Teoria COSTITUTIVA (contribuente titolare di un interesse legittimo) → l'accertamento tributario ha una chiara efficacia costitutiva dei rapporti d'imposta.

L'avviso di accertamento deve necessariamente rispondere ai vincoli posti dalla legge e deve rispettare il contenuto minimo previsto dalla stessa.

*Art. 7 DSC* → Dispone espressamente l'obbligo di motivazione degli atti dell'A.F. mediante l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Tale obbligo, si configura come garanzia per il contribuente dell'osservanza da parte dell'A.F. delle norme sul procedimento e sulla formazione del provvedimento amministrativo. Inoltre, la motivazione, è idonea ovvero funzionale all'esercizio del diritto di difesa garantito al contribuente ed a salvaguardare la conformità dell'agire amministrativo ai canoni dell'imparzialità e del buon andamento. La motivazione si distingue poi dalla prova → rappresenta invece, la dimostrazione della fondatezza della pretesa impositiva. Secondo l'orientamento consolidato in Giurisprudenza, è possibile effettuare la motivazione per relationem, a patto che l'atto richiamato sia conosciuto, notificato ovvero allegato all'atto d'imposizione. Secondo la Cassazione, ricade sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria per superare l'avviso di accertamento motivato per relationem.

*Avviso di liquidazione* → è un provvedimento d'imposizione che l'ente impositore emette a seguito di una serie di operazioni volte al controllo ed alla verifica dei versamenti eseguiti dal contribuente, dalle quali può risultare un parziale pagamento d'imposta, ovvero uguale o superiore a quella dovuta. E' possibile poi, che l'ufficio impositore proceda contestualmente sia all'accertamento di maggior valore che alla liquidazione dell'imposta dovuta. Si estende a tale avviso l'obbligo di motivazione.

Accertamento catastale → Tipico accertamento funzionale alla tassazione dei redditi fondiari, ovvero redditi dei terreni e dei fabbricati. Il Catasto è stato definito come un sistema di determinazione preventiva ed astratta dei redditi ravvisabili dai cespiti immobiliari. Si suddivide poi in Catasto dei terreni e Catasto dei fabbricati. Esso esprime i valori che talvolta si discostano da quelli realmente conseguiti negli anni, pertanto viene eseguito l'adeguamento delle rendite catastali ai mutamenti delle circostanze giuridiche e materiali, tramite:

- a. Coefficiente di aggiornamento
- b. Domande di voltura catastale e denunce di variazione di classe
- c. Revisioni delle tariffe d'estimo.

Ulteriore potere dell'amministrazione è l'iscrizione catastale → ulteriore elemento finalizzato all'identificazione oggettiva e soggettiva delle prestazioni tributarie.

Accertamento parziale → l'A.F. può emettere atti di accertamento fondati su circostanze ed elementi non definitivi ovvero fondati su notizie frammentarie ed incomplete, provenienti dai sistemi informativi dell'anagrafe tributaria, ovvero della Guardia di Finanza, nonché da pubbliche amministrazioni o enti pubblici. Tale accertamento, sembra consistere in uno strumento anticipatore, pur di tipo cautelare, di un successivo atto integro e completo, rispetto a ricerche, controlli e verifiche ancora in fase d'esecuzione.

L'impostazione codicistica di nullità ed annullabilità non trova conferma nel diritto amministrativo o tributario. Difatti, un provvedimento nullo, è considerato altresì efficace e produttivo di effetti, ma suscettibile solo di annullamento, giacché la nullità dell'atto coincide con la sua annullabilità. Talvolta però, l'atto viziato risulta essere giuridicamente inesistente, ovvero l'atto risulterebbe privo di vita ab initio → ciò avviene in quelle ipotesi in cui non sussistono gli elementi minimi essenziali dell'atto. La legge **15/2005**, ha tuttavia introdotto delle novità in materia:

- a. Nullità del provvedimento → *“è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi previsti dalla legge.”*
- b. Annullabilità del provvedimento → *“è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge, o viziato da accesso di potere o di incompetenza.”*

*Notificazione* → gli atti tributari sono esistenti e portati a conoscenza del destinatario mediante la notificazione, che è un procedimento diretto a comprovare la conoscenza

legale, sebbene non effettiva, dell'atto impositivo emanato dall'A.F. (atto recettizio). La notificazione è effettuata tramite *messi comunali* → messi speciali autorizzati dall'ufficio impositore, i quali devono far sottoscrivere l'atto al destinatario. La notifica deve avvenire presso il *domicilio fiscale* del contribuente, ossia:

- a. La residenza anagrafica per le persone fisiche residenti.
  - b. Il comune in cui si è prodotto il reddito per le persone fisiche non residenti.
  - c. La sede legale per i soggetti diversi dalle persone fisiche.
  - d. In mancanza, la sede amministrativa, il comune in cui è stabilita una sede secondaria o il comune dove è esercitata prevalentemente l'attività.
- Relativamente ai vizi di notifica, vi sono due teorie:
- a. La prima teoria ritiene che, la semplice impugnazione dell'atto e la costituzione in giudizio del contribuente sarebbero sufficienti a sanare il vizio di notificazione dell'atto impositivo.
  - b. La seconda teoria ritiene che, l'impugnazione dell'atto impositivo non implica la sanatoria per raggiungimento dello scopo in quanto, il fine della notificazione, non sarebbe quello di provocare l'impugnazione dell'atto tributario, bensì quello di perfezionare l'atto medesimo.  
*La prima teoria, è quella che è stata confermata dai dati normativi.*

## LE DIVERSE TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO

### CAPITOLO 7 PARTE IV

L'ordinamento giuridico ha accolto con favore la cosiddetta teoria dei “*diversi metodi di accertamento*”.

- 1) L'accertamento ANALITICO → E' quello che ricostruisce la base imponibile del reddito partendo da un'analisi delle singole componenti reddituali. Si distingue a seconda che si tratti di un accertamento nei confronti delle persone fisiche oppure di un accertamento avente ad oggetto redditi d'impresa. E' possibile inoltre rettificare in via analitica la dichiarazione qualora il reddito dichiarato sia inferiore a quanto risulti in via effettiva. L'accertamento analitico contabile per i redditi d'impresa è la tipologia di accertamento eseguita mediante la determinazione ovvero la rettifica delle singole componenti positive e negative del reddito.
- 2) L'accertamento ANALITICO – INDUTTIVO → E' quello che si fonda, oltre che sulla contabilità, anche sulle presunzioni, ossia quelle conseguenze logiche che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto. Le presunzioni semplici sono lasciate alla prudenza del giudice, e il fatto sul quale si fondano deve essere provato in giudizio, mentre il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggio. Cioè che rileva ai fini della legittimità dell'azione accertatrice, è che le menzionate circostanze debbono necessariamente essere delle presunzioni gravi, precise e concordanti.
- 3) L'accertamento INDUTTIVO – EXTRACONTABILE → Si basa sulle cosiddette *presunzioni supersemplici*, cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e

concordanza, basandosi sui dati e le notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, e prescindendo in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili. E' la legge a indicare le ipotesi tassative in cui tale accertamento è esperibile.

*Studi di settore* → strumenti diretti alla determinazione presuntiva dei ricavi, fondati su elementi e circostanze interni ed esterni al complesso aziendale, finalizzati all'accertamento di un maggior reddito per esercenti attività d'impresa, arti e professioni. Si tratta di una ricostruzione statistica dei ricavi e compensi delle imprese e professionisti, frutto di una mera ipotesi probabilistica, passibili di prova contraria. Le imprese sono state suddivise, sulla base dei fattori oggettivi, all'interno dei cosiddetti *cluster*, per ognuno dei quali sono stati calcolati presuntivamente i ricavi che l'impresa potrebbe conseguire e l'attitudine a realizzare compensi. L'A.F. ricorre a tale forma di accertamento quando non v'è rispondenza tra i ricavi dichiarati e ricavi indicati negli studi di settore. Al fine di scongiurare tale accertamento, le imprese e professionisti possono farsi rilasciare dai CAF (centri di assistenza fiscale) un visto di conformità detto "*visto pesante*", che certifica che gli elementi contanti ed extracontabili comunicati all'A.F. e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili ed altra documentazione idonea. Come in ogni sistema di presunzione semplice, la sussistenza del contraddittorio deve essere parte integrante della motivazione dell'atto di accertamento.

- 4) L'accertamento SINTETICO (redditometro) → L'Ufficio dell'A.F., sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, ha facoltà di rideterminare sinteticamente il reddito allorquando si discosta per almeno 1/5 da quello dichiarato. Tale forma di accertamento, valutando la cosiddetta *capacità di spesa* del contribuente, viene definito *accertamento basato sulla spesa*. I presupposti per l'utilizzo di tale accertamento, sono: un reddito netto accertabile che si discosta di almeno 1/5 da quello dichiarato, e che tale incongruenza si manifesti per almeno un'annualità d'imposta. Il redditemetro avrebbe un'efficacia vincolante per l'amministrazione accertatrice, viceversa non risulterebbe vincolante per i contribuenti, i quali avranno l'onere di dimostrare all'amministrazione l'infondatezza di quanto affermato su basi presuntive.
- 5) L'accertamento INTEGRATIVO → L'accertamento può essere integrato o modificato mediante l'emissione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Tale accertamento integrativo è valido soltanto se sorgono nuovi elementi successivamente all'emissione del primo avviso d'accertamento, e che essi siano non soltanto non conosciuti dall'Ufficio, ma neppure conoscibili. Qualora non sussista invece il requisito dell'effettiva sopravvenuta conoscenza dei nuovi elementi, l'Ufficio accertatore può provvedere alla modifica dell'atto in precedenza emesso soltanto allorquando la modifica attenga ai vizi di forma.
- 6) L'accertamento CON ADESIONE o CONCORDATO → Ha come obiettivo principale l'adesione all'accertamento fondato su un accordo tra le parti. Può avvenire o su *invito dell'A.F.* o su *istanza del contribuente*. Una volta avviata la

procedura di adesione entro i 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, la legge prevede una sospensione di 90 giorni non solo del termine per il pagamento, ma anche per impugnare l'atto di accertamento notificato dinanzi alle commissioni tributarie. Una volta raggiunto l'accordo, l'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'Ufficio. La definizione "con adesione" però, non esclude, nei casi previsti dalla legge, un'ulteriore azione accertatrice ed integratrice da parte dell'Ufficio.

## LE SANZIONI TRIBUTARIE

### CAPITOLO 8 PARTE 1

#### 1. SANZIONI AMMINISTRATIVE →

Negli anni '90 so è giunti ad una radicale riforma del sistema sanzionatorio tributario amministrativo, con la previsione di un'unica sanzione pecuniaria amministrativa, assoggettata ai principi di legalità, imputabilità e colpevolezza e riferibile alla persona fisica autrice della violazione. Secondo il principio di legalità, solo la legge può introdurre sanzioni, sancendo inoltre la irretroattività della norma tributaria sanzionatoria. Vigge inoltre il principio della *non ultrattività* della norma tributaria sanzionatoria, secondo cui non si può essere assoggettati a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Secondo un altro principio invece, nel caso la legge vigente al momento della commissione della violazione e leggi posteriori stabiliscano sanzioni diverse, viene applicata la sanzione concretamente più favorevole. L'applicazione della sanzione non può avere luogo se l'azione o l'omissione non sia stata posta in essere da soggetto imputabile e non sia qualificata almeno come colposa, se non dolosa. La colpa, si considera presunta al realizzarsi di una violazione, ribaltandosi sul trasgressore l'onore di dimostrare eventuale assenza di colpevolezza. Ulteriore principio applicabile in ambito tributario, è la riferibilità della sanzione alla persona fisica che ha commesso il fatto. Infatti l'illecito non è riferibile al contribuente, ma alla persona fisica che ha materialmente commesso la violazione. Tale criterio personalistico ha perciò definitivamente sancito la intransmissibilità delle sanzioni agli eredi. A partire dal 2003, per gli illeciti commessi da società o enti, le sanzioni saranno esclusivamente a carico di queste ultime.

*Concorso di persone* → quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Il concorso può essere anche di natura meramente psicologica, ed è escluso, nei casi in cui la violazione consista nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti → in tal caso, la sanzione irrogata è unica.

*Autore mediato* → Chi, con violenza, o minaccia o inducendo altri in errore incolpevole o avvalendosi di persone incapaci di intendere e di volere, determina la commissione di una violazione → in tal caso, esso risponde della violazione in luogo dell'autore materiale.

*Cessione d'azienda* → è prevista la solidarietà del cessionario per il pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti.

*Trasformazione, fusione, scissione* → La società o l'ente risultante dall'operazione straordinaria, subentra negli obblighi delle società trasformate o fuse relative al pagamento dei tributi. In caso di scissione ciascun soggetto è obbligato in solido al pagamento delle somme dovute.

*Cause di non punibilità* →

- a. *Errore non colposo sul fatto* → quando l'agente crede di realizzare un fatto diverso da quello vietato dalla norma, ovvero esclude l'esistenza di uno degli elementi costitutivi del reato.
- b. Non danno luogo a violazioni punibili le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo criteri corretti di stima.
- c. Si esclude la colpevolezza quando la violazione sia imputabile a difficoltà interpretative oggettive, o da incertezza delle istruzioni dei modelli di dichiarazioni o alla contraddittorietà nelle informazioni ricevute dalla stessa A.F.
- d. Per ignoranza inevitabile della legge e per cause di forza maggiore.
- e. Non è punibile il soggetto che dimostri che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria è addebitabile esclusivamente a terzi.

*Ravvedimento* → Il contribuente può sanare la violazione commessa pagando una sanzione ridotta contestualmente al tributo o alla differenza da versare, se dovuti, e agli interessi moratori, purchè la violazione non sia stata già costatata e comunque, non sia iniziata, alcuna attività di accertamento della quale l'autore abbia formale conoscenza.

*Cumulo giuridico* → consiste nell'applicazione di una sola sanzione maggiorata, nell'ipotesi in cui siano state commesse più violazioni.

Si distingue in diverse ipotesi:

- a. *Concorso formale* → quando un soggetto viola più norme anche relative a diversi tributi, con una sola azione. Si applica la sanzione più grave, aumentata da  $\frac{1}{4}$  al doppio.
- b. *Concorso materiale* → si realizza quando la medesima disposizione è violata più volte.
- c. *Illecito continuato* → si applica una sanzione più grave, aumentata da  $\frac{1}{4}$  al doppio.

Il legislatore delegato, ha introdotto e disciplinato tre diverse forme procedurali destinate ad operare:

- a. Contestazione con atto separato, esperibile per la sola irrogazione delle sanzioni tributarie → avviene con la notifica di uno specifico atto di contestazione, che deve contenere obbligatoriamente l'indicazione degli elementi probatori. Il trasgressore dispone di tre facoltà alternative:
  - a) Definizione agevolata delle sanzioni con il pagamento di 1/3 della sanzione irrogata.
  - b) Presentazione di deduzioni difensive in sede amministrativa.
  - c) Proposizione immediata di ricorso.
- b. Contestazione con atto contestuale all'avviso di accertamento
- c. Contestazione mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione → vi si può ricorrere per le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi, ancorché risultanti da liquidazione.

E' possibile la riscossione parziale della sanzione pecuniaria sulla base della decisione di primo grado, disponendo l'applicazione delle norme regolanti la riscossione in pendenza di contenzioso, anche nei casi in cui non operi una riscossione frazionata del tributo. E' stata introdotta una tutela cautelare consistente nella sospensione dell'esecuzione delle sanzioni da parte della Commissione tributaria Regionale.

- **DECADENZA** → L'atto di contestazione deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

Il legislatore ha introdotto una tutela cautelare al credito sanzionatorio, attraverso istituti dell'ipoteca e del sequestro conservativo finalizzati a conservare l'integrità patrimoniale del trasgressore nelle more del procedimento giurisdizionale. Per avviare la procedura cautelare è necessario che sia stato notificato al trasgressore un processo verbale di contestazione, un atto di contestazione, o un avviso di irrogazione di sanzione, e che l'ufficio impositore abbia un fondato timore che il debitore possa sottrarre i suoi beni e diminuire così le garanzie che l'amministrazione vanta sul patrimonio dello stesso debitore.

*Sospensione dei rimborsi* → Possibilità per l'A.F. di sospendere l'erogazione di rimborsi laddove il creditore risulti destinatario di un atto di contestazione o di un provvedimento d'irrogazione di sanzione, compensando il proprio debito con il credito derivante dalle sanzioni.

2. **SANZIONI PENALI** → Il sistema sanzionatorio tributario colpisce, con la sanzione penale, solo le fattispecie più gravi di violazioni tributarie. Il reato penale tributario si caratterizza per la presenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico (il fine di evadere le imposte) e per la frequente previsione di soglie di punibilità, al di sotto delle quali non scatta la violazione penale.

Il rapporto tra l'illecito penale e quello amministrativo è stato disciplinato sul presupposto dell'unicità della misura afflittiva, applicando, tra le due, la disposizione che si considera speciale. La legge suddivide le ipotesi di reato in due gruppi:

- a. Delitti in materia di dichiarazione → si configurano come:
  - i. *Dichiarazione fraudolenta* mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti → reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.
  - ii. *Dichiarazione fraudolenta* mediante altri artifici → la legge prevede, per tale reato, soglie minime di punibilità.
  - iii. *La dichiarazione infedele* → reclusione da uno a tre anni con la previsione di soglie di punibilità.
  - iv. *La dichiarazione omessa*
  
- b. Delitti in materia di documenti fiscali e pagamenti e sono:
  - i. *Emissione di fatture o altri documenti* per operazioni inesistenti
  - ii. *Occultamento o distruzione* di documenti contabili
  - iii. *Omesso versamento* di ritenute certificate
  - iv. *Omesso versamento IVA*
  - v. *Indebita compensazione*
  - vi. *Sottrazione fraudolenta* al pagamento delle imposte

## La riscossione

### CAPITOLO 9

La riscossione può essere svolta mediante diverse modalità:

- 1) Riscossione SPONTANEA o in AUTOLIQUIDAZIONE
- 2) Riscossione COATTIVA
- 3) Riscossione SPONTANEA o NON COATTIVA

- 1) Riscossione spontanea o in autoliquidazione →
  - a) *Ritenuta* → la ritenuta diretta è una modalità di estinzione parziale (a titolo di acconto d'imposta) o totale (a titolo d'imposta) dell'obbligazione tributaria, che è realizzata mediante il trattenimento di somme, poi versate all'Erario, da parte del soggetto definito "sostituto" che eroga emolumenti, indennità o compensi a favore del soggetto passivo del tributo definito "sostituito" nel momento in cui dette somme vengono corrisposte. In caso di ritenute dirette a titolo definitivo, il prelievo svolge la doppia funzione di *riscossione e di regime fiscale sostitutivo*. Le imposte sono pagate mediante ritenuta diretta nei casi indicati dalla legge → es. redditi di lavoro dipendente, redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, e altri redditi di capitale.
  - b) *Versamenti diretti* → possono essere distinti in due gruppi → versamenti eseguiti dal soggetto passivo in autoliquidazione e versamenti eseguiti dal sostituto. Appartengono al primo gruppo → il versamento delle imposte dovute in base alle dichiarazioni annuali sul reddito IRPEF, IRES E IRAP → tali versamenti, sono effettuati in autoliquidazione, nel senso che il soggetto passivo del tributo ha l'obbligo di calcolare l'imposta dovuta e di eseguire direttamente il versamento di detta imposta. Pertanto, tale tipologia di

versamento diretto, costituisce un'estinzione diretta dell'obbligazione tributaria. I versamenti diretti vengono eseguiti mediante delega irrevocabile, rilasciata attraverso il modello F24 ad un istituto di credito convenzionato o alle Poste Italiane SPA.

- c) *Acconti d'imposta* → costituiscono una modalità di estinzione parziale dell'obbligazione tributaria, e sono calcolati sulla base d'imposte stimate, e quindi del tutto slegate dal presupposto d'imposta. Con gli acconti, si tenta di realizzare l'obiettivo dell'avvicinamento tra il momento della percezione del reddito e quello del prelievo del tributo → è fatto obbligo, a carico dei soggetti passivi IRPEF ed IRES, di versare, nel mese di novembre di ciascun anno, un importo pari al 75% dell'imposta relativa al periodo d'imposta precedente. Per i soggetti passivi IVA, la percentuale sarà pari al 65%. Per gli acconti dunque, si utilizza il cosiddetto "metodo storico di calcolo", che può essere però sostituito dal "metodo previsionale", nel caso in cui il contribuente si aspetti di ricavare un reddito minore rispetto all'anno precedente, salvo il sottostare ad eventuali sanzioni amministrative.
- d) *Versamenti periodici* → è fatto obbligo al soggetto passivo IVA, di eseguire versamenti periodici con cadenza mensile della differenza tra l'IVA incassata sulla cessione dei beni e prestazioni di servizi eseguiti nel mese precedente, e l'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi nello stesso periodo. Tali versamenti però, a differenza degli acconti, concretizzano l'estinzione totale dell'obbligazione tributaria.
- e) *Versamento unitario* → A partire dal 1997, è possibile effettuare il cosiddetto "versamento unitario", con contestuale compensazione dei crediti dello stesso periodo. La vera innovazione del versamento unitario consiste nell'aver consentito al contribuente, di utilizzare un'unica delega per il versamento di più tributi erariali. Circa la natura della compensazione, essa si configura come una mera operazione contabile, distinta dall'istituto civilistico.

## 2) Riscossione coattiva →

- a. *Atti prodromici* → s'intendono tutti quegli atti che l'amministrazione finanziaria o l'agente della riscossione notifica al contribuente, prima di procedere all'iscrizione nei ruoli. Possono essere di due tipologie: le *comunicazioni d'irregolarità* e gli *avvisi bonari* (questi ultimi volti a consentire al contribuente di fornire i chiarimenti necessari o di produrre i documenti mancanti) → per quanto riguarda gli avvisi bonari, è la stessa legge a prevedere la nullità insanabile della successiva cartella esattoriale in caso di mancata notificazione degli avvisi bonari. Per quanto riguarda le comunicazioni invece, non è prevista dalla legge nessuna sanzione per l'omissione della comunicazione. E' sicuramente principio consolidato in giurisprudenza che, in ipotesi di omissione di notificazione delle comunicazioni d'irregolarità, il contribuente ha diritto, in sede contenziosa, alla riduzione delle sanzioni tributarie. Un secondo problema rileva ai fini dell'impugnabilità di queste due categorie di atti, che non è espressamente prevista dalla legge → circa le comunicazioni d'irregolarità, non esprimendo esse una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, non sono impugnabili; per quanto riguarda gli avvisi bonari, la Corte di Cassazione, dopo diversi revirements, ha emesso l'impugnabilità degli inviti al pagamento quando essi contengono tutti gli elementi per la liquidazione del tributo.

- b. Il ruolo → è l'atto fondamentale per procedere alla riscossione coattiva, quando il versamento del tributo non adempiuto spontaneamente dal contribuente, viene realizzato in modo coercitivo, e consente di avviare le procedure espropriative. Nel ruolo sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi che si suddividono in due ambiti:
1. Ordinario → dove confluiscono i ruoli principali suppletivi e speciali
  2. Straordinario → quando vi è fondato pericolo per la loro riscossione. L'ufficio competente forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. Attualmente, non si procede ad iscrizione a ruolo per somme inferiori a €10,33. Le iscrizioni a ruolo, possono poi essere definitive o provvisorie, a seconda del tipo di accertamento su cui esse si basano.
- c. Cartella di pagamento → è l'atto riscossivo con cui si porta a conoscenza del contribuente il ruolo, limitatamente alla partita iscritta a suo carico, e si avvanza la pretesa tributaria. Era stato mosso un sospetto di incostituzionalità nella parte della norma in cui non si prevedeva, per il concessionario della riscossione, un termine per la notifica del ruolo. Successivamente il legislatore ha modificato la previsione normativa, dettando precisi termini di decadenza per l'iscrizione a ruolo, ponendo l'obbligo al concessionario di notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto al ruolo entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo, da parte dell'A.F.
- La Corte Costituzionale, insignita del giudizio di costituzionalità, ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione, avvertendo che "è conforme a costituzione un sistema che non lasci il contribuente esposto, senza limiti temporali, all'azione esecutiva del fisco". Il legislatore ha ulteriormente riformulato la norma stabilendo che il concessionario notifica la cartella al debitore a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello della consegna del ruolo.
- La Corte Costituzionale ne ha comunque dichiarato l'illegittimità nella parte in cui non ha previsto un termine fissato a pena di decadenza entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate. Il legislatore perciò ha riscritto nuovamente la norma stabilendo inderogabili termini per la notifica della cartella, il cui dies a quo non risulta più essere la data della consegna dei ruoli, bensì la data delle presentazioni delle dichiarazioni, ovvero la data di definitività degli accertamenti. Elemento fondamentale della cartella ai fini della sua legittimità, è l'indicazione del responsabile del procedimento, al fine di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione al cittadino, e la garanzia del diritto alla difesa. Un altro elemento essenziale della cartella, è la motivazione: infatti, essa deve contenere, in forma comprensiva e non criptica, l'indicazione della qualifica e dell'ammontare del tributo richiesto.
- In sede di erogazione di rimborsi d'imposta, l'agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto al ruolo, in caso affermativo, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione. In caso di

accettazione, l'agente della riscossione incassa le somme entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto, a seguito dell'iscrizione a ruolo.

- d. *Accertamento esecutivo* → Gli avvisi d'accertamento concernenti le imposte dirette e l'IVA, diventano esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica. Pertanto, l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo così formato e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, può procedere ad espropriazione forzata. In caso di inadempimento, decorsi ulteriori 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme risultanti dagli avvisi di accertamento, è affidata agli agenti della riscossione, a fini dell'esecuzione forzata. Quest'ultima però, salvo diversi casi previsti dalla legge, è inibita ex lege per ulteriori 180 giorni. Decorso il periodo di sospensione legale, può cominciare l'espropriazione forzata.
- e. *Dilazione di pagamento* → Attualmente, a seguito di una serie di riforme, l'agente della riscossione su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso (valutata per le persone fisiche sulla base dell'ISEE e dell'entità del debito, e per le persone giuridiche sullo stato reversibile d'incapacità ad adempiere le proprie obbligazioni), la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, fino ad un massimo di 72 rate mensili, senza la prestazione di alcuna garanzia.
- f. *Ingiunzione fiscale* → Gli enti locali, in alternativa alla riscossione coattiva a mezzo ruolo, possono provvedere direttamente alla riscossione coattiva delle loro entrate mediante ingiunzione fiscale. Tale ingiunzione ha natura di atto amministrativo complesso, il quale non solo ha la funzione di formare accertamento del credito, ma cumula in sé anche le caratteristiche di forma e di efficacia di titolo esecutivo e di precetto. L'ingiunzione è un atto amministrativo recettizio che consiste in un ordine di pagamento, con il quale l'ente impositore intima di pagare l'importo richiesto entro un preciso arco di tempo, pena gli atti esecutivi. La Cassazione ha precisato che il giudice competente a sindacare la legittimità dell'ingiunzione fiscale è il giudice tributario.
- g. *Azioni espropriative* → Il ruolo e l'ingiunzione, scaduti infruttuosamente termini di 60 giorni, diventano, ope legis, titoli esecutivi ai fini delle azioni cautelari, conservative ed espropriative. Circa le azioni espropriative, il legislatore ha previsto tre forme di espropriazione forzata:
  - 1. Espropriazione MOBILARE → in ambito tributario, si discosta dall'ambito civilistico per il fatto che l'agente della riscossione deve astenersi dal pignoramento o desistere dal procedimento quando è dimostrato che i beni appartengano a persona diversa dal debitore iscritto al ruolo o dai coobbligati, in virtù di titolo avente data anteriore all'anno cui si riferisce l'entrata iscritta a ruolo. Tale provvedimento, ha un'evidente finalità antielusiva.
  - 2. Espropriazione IMMOBILIARE → Il legislatore ha posto il limite di 8000€ quale importo minimo delle somme complessivamente iscritte a ruolo, per l'esperibilità dell'esecuzione immobiliare, a tutela delle ragioni del contribuente che, a causa di modesti debiti erariali, sarebbe stato esposto al rischio della perdita del diritto di proprietà sul proprio immobile.
  - 3. Espropriazione PRESSO TERZI → Tale procedimento, rispetto allo schema codicistico, salta tutta la fase della pubblica udienza: l'agente della riscossione infatti, senza citare in giudizio il terzo per

l'accertamento del credito, può rivolgere direttamente a quest'ultimo l'ordine di versare le somme dovute e già maturate entro il termine di 15 giorni. E' previsto poi, il blocco dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni, le quali. Prima di effettuare qualsiasi pagamento d'importo superiore a 10000€, hanno l'obbligo di verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento, derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento.

- h. *Azioni conservative* → Il concessionario, sulla base del ruolo che costituisce titolo esecutivo, può promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.
1. *azione revocatoria* → tende a far dichiarare l'inefficacia di tutti quegli atti con i quali il debitore trasferisce ad altri un diritto che gli appartiene, ovvero costituisce diritti a favore di terzi., con conseguente insufficienza del suo patrimonio a garantire il soddisfacimento del creditore.
  2. *sequestro conservativo* → ha lo scopo di bloccare i beni disponibili del debitore nel patrimonio dello stesso, rendendo inopponibili al creditore precedente, gli effetti degli atti concernenti i beni sottoposti a sequestro.
  3. *Ipoteca* → Il ruolo, decorso inutilmente il termine di 60 giorni, costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati, per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito erariale iscritto. Entro 6 mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, lo stesso concessionario procede all'espropriazione forzata immobiliare. Anche per l'iscrizione dell'ipoteca, varrà il limite economico di 8000€. Il legislatore, ha incluso tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario il provvedimento di iscrizione d'ipoteca.
  4. *Fermo amministrativo dei beni mobili registrati* → Decorso inutilmente il termine di 60 giorni, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore e dei coobbligati iscritti nei pubblici registri, dandone notizia alla Direzione Regionale delle entrate ed alla Regione di residenza. Anche il provvedimento di fermo amministrativo, è indicato negli atti impugnabili innanzi al giudice tributario. Il fermo amministrativo inibisce inoltre la circolazione del mezzo.

A decorrere dal 1 ottobre 2006, è stato dunque soppresso il sistema di affidamento, in connessione della riscossione coattiva a mezzo ruolo, che è divenuto funzione attribuita per legge all'agenzia delle entrate, che la esercita tramite un nuovo soggetto : *Riscossione SPA*, poi rinominata *Equitalia*. La legge affida a Equitalia SPA tre specifiche competenze: riscossione mediante ruolo; attività di riscossione spontanea, di accertamento e liquidazione delle entrate tributarie o patrimoniali, degli enti pubblici anche locali e territoriali, e attività strumentali a quelle svolte dall'agenzia delle entrate. Essa ha accesso a tutte le banche dati dell'amministrazione, e ha la possibilità di acquisire dati finanziari del contribuente. Si avvale inoltre, della collaborazione della Guardia di Finanza. Si tratta di una società interamente costituita con capitale pubblico, e partecipata, per il 51%, dall'Agenzia delle Entrate, e per il 49% dall'INPS. Per tale motivo Equitalia si trova su di una linea di confine tra pubblico e privato.

## I RIMBORSI

La disciplina del rimborso capovolge quello che è il normale rapporto giuridico esistente tra l'A.F., creditrice, ed il contribuente, debitore → qui, il contribuente si trova ad essere creditore nei confronti dell'A.F. perché ha versato delle somme non dovute.

In virtù di tale principio, il solvens ha il diritto di ripetere l'indebito versato, poiché ha avuto un illegittimo depauperamento a confronto dell'illegittimo arricchimento dell'accipiens.

Si distingue dalla figura dei rimborsi, la figura della *restituzione del credito d'imposta* → la prima, infatti, si realizza in presenza di una posizione creditoria del contribuente, scaturente da fattispecie agevolative, equitative o di aiuto finanziario. Il credito d'imposta, invece, si riferisce ad una situazione creditoria da quella ottenuta con indebito e votata alla compensazione di una somma, e non al rimborso.

- a. Rimborso da indebito versamento:
  1. Illegittimità di norme impositrici (es. casi in cui il pagamento indebito sia stato effettuato in ossequio ad una norma che successivamente sia stata dichiarata incostituzionale)
  - La problematica nasce a causa dell'efficacia ex tunc delle sentenze di illegittimità costituzionale che consente ai contribuenti di esercitare comunque il diritto al rimborso, con esclusione dei casi in cui i rapporti sono esauriti. Se si considerasse, poi, in seguito alla pronuncia di incostituzionalità inesistente ab origine l'obbligazione tributaria, la riscossione potrebbe configurare gli estremi di un indebito oggettivo, per cui il contribuente sarebbe in grado, dopo la dichiarazione di incostituzionalità, purché nel termine decennale, di esperire l'azione di rimborso dinnanzi al giudice tributario. Tale tesi non è generalmente condivisa dalla giurisprudenza.
  2. Fattispecie collegate all'attuazione di tributi (es. presentazione di un'errata dichiarazione con relativa liquidazione e versamento d'imposta)
- b. Rimborso d'ufficio → vi sono alcuni casi in cui la legge prevede che l'ufficio provveda autonomamente al rimborso. Ciò accade in caso di:
  1. Errori materiali o duplicazioni dovuti allo stesso ufficio dell'Agenzia dell'Entrate;
  2. Eccedenze di acconti o ulteriori versamenti provvisori rispetto all'imposta liquidata;
  3. Crediti d'imposta derivanti dalla dichiarazione.
  4. Rimborsi derivanti da una decisione delle commissioni tributarie → versamenti provvisori dovuti → se infatti le somme da iscrivere a ruolo, in base alla decisione sono inferiori rispetto a quelle già iscritte e riscosse, l'ufficio deve disporre lo sgravio parziale e la restituzione, per effetto dei quali, il concessionario della riscossione restituirà le somme riscosse.

- La giurisprudenza però ha dettato il principio secondo cui, l'ipotesi del rimborso d'ufficio, è speciale rispetto alla regola generale che prevede l'istanza di parte a pena di decadenza per l'ottenimento del rimborso → Qualora l'ufficio non abbia infatti provveduto "autonomamente" ad effettuare il rimborso, il contribuente dovrà presentare un'apposita istanza entro il termine di prescrizione di 10 anni. In caso di mancata risposta, il contribuente si rivolgerà alle commissioni tributarie. → Qualora la quantificazione del diritto di rimborso sia già certa, il contribuente si rivolgerà alla magistratura ordinaria con un'azione di ripetizione dell'indebito oggettivo.

Procedimento di rimborso e tutela giurisdizionale avverso il diniego → nel caso in cui il contribuente si consideri "leso", la legge elenca tassativamente gli atti impugnabili dinnanzi alle commissioni tributarie provinciali: *il rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti*.

Tale procedimento è sottoposto ad un termine di 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto che si intende impugnare. Per proporre ricorso, invece, avverso rifiuto-tacito lo si può richiedere solo dopo il 90° giorno dalla domanda di rimborso presentata nei termini di decadenza previsti da ciascuna legge d'imposta e fino alla prescrizione di tale diritto di restituzione. Il procedimento si divide in due fasi:

- a. Fase amministrativa → si instaura con la presentazione dell'istanza di rimborso all'A.F.
- b. Fase processuale → si instaura con la proposizione del ricorso alle commissioni tributarie provinciali.

Sentenza →

1. La sentenza di accoglimento emessa in seguito ad un giudizio instaurato con ricorso avverso un rifiuto espresso, sarà una sentenza di annullamento dell'atto impugnato, con condanna al rimborso a carico dell'A.F.
2. La sentenza di accoglimento avuta a seguito di un giudizio instaurato con ricorso avverso rifiuto tacito sarà di accertamento del credito del contribuente, sempre con condanna al rimborso.

Onere probatorio → il contribuente avrà sempre l'onere di provare il pagamento non dovuto. Esso si trasferirà in capo all'amministrazione nel caso in cui il peso economico dell'imposta sia stato trasferito su altri soggetti.

## **LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

### **CAPITOLO 10**

#### **IL PROCESSO E LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA**

Il processo tributario era in passato concepito come la fase contenziosa dell'attività amministrativa di accertamento. Solo a seguito del riconoscimento della giurisdizionalità delle Commissioni tributarie, esso è stato trasformato in un processo vero e proprio. →

Anche la tutela processuale del contribuente nei confronti dell'A.F. è assicurata dalla Costituzione.

La Corte di Cassazione ha chiarito che il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, ma tra i processi di impugnazione-merito → non è diretto infatti alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente, che dal procedimento di accertamento dell'ufficio, e dunque in grado di incidere sul rapporto.

Dal 2002, la giurisdizione delle Commissioni tributarie è stata ampliata → comprende tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali. La precedente articolazione fondata sull'attribuzione di alcuni prelievi al giudice tributario e di altri al giudice ordinario veniva tacciata di irrazionalità. → L'abbandono, quindi, del sistema di ripartizione di giurisdizione fondato sull'elencazione di specifici tributi è sembrato un progresso ed un momento di pacificazione sistemica.

- In ambito comunitario, il giudice tributario è tenuto a pronunciarsi direttamente in ogni stato e grado del giudizio su questioni di incompatibilità della legislazione fiscale nazionale con norme primarie del trattato UE e con quelle direttamente applicabili.

Oltre alla verifica preliminare riguardante la natura del prelievo, è necessario, poi, verificare che l'atto sia impugnabile ex art. 19 d.lgs. 546/1992 per rispettare i cosiddetti "limiti interni" della giurisdizione. → Se da un lato si ribadisce il principio di unità della tutela presso un unico giudice (tributario), dall'altro, questo principio viene poi smentito quando manca un atto impugnabile (con la impellente necessità ad adire il giudice ordinario). → Il giudice tributario deve quindi, non solo accertare che gli atti siano effettivamente impugnabili, ma è tenuto ad annullare l'atto finale anche se privo di vizio, quando sia illegittimo l'atto istruttorio antecedente (illegittimità derivata).

In conclusione, il riferimento legislativo alle controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, porta a considerare che:

- a. Sotto il profilo oggettivo, la controversia potrà essere considerata tributaria nel caso in cui abbia ad oggetto l'accertamento del rapporto giuridico d'imposta.
  - b. Sul piano soggettivo, la controversia deve necessariamente avere come protagonisti da un lato il contribuente e dall'altro l'ente impositore.
- Al di fuori di questi limiti, la controversia non potrà qualificarsi tributaria.

**ART.19 D.LGS.546/1992** → Gli atti diversi da quelli espressamente previsti dal legislatore non sono impugnabili autonomamente. In ambito tributario, infatti, vige il cosiddetto principio della tutela differita → i vizi delle attività che hanno portato all'adozione di un atto impugnabile possono essere contestati dal contribuente esclusivamente in sede di impugnazione dell'atto finale del procedimento. Nell'interpretare l'art. 19 occorre considerare che l'elenco degli atti autonomamente impugnabili sembra essere tassativo, che ammette letture estensive, ma esclude integrazioni analogiche. → La Suprema Corte

ha ritenuto che, sebbene diversamente denominati, possano essere impugnati tutti gli atti che abbiano la stessa funzione e contenuto analogo di quelli nominativamente indicati.

**Il principio del giusto processo e il diritto di difesa** → Come in un normale processo ordinario, anche nel processo tributario si attua il principio del giusto processo regolato dalla legge, che si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale. → Emerge la necessità di procedere alla devoluzione delle controversie tributarie ad un giudice togato, ossia professionale ed a tempo pieno: la sua imparzialità attiene, infatti, a criteri di giudizio che consentano di evitare che egli possa trovarsi nella condizione di risentire dell'influenza di fattori in grado di inquinare l'obiettività del giudizio.

Alla luce della posizione di supremazia in cui si trova l'A.F., che potrebbe eludere la logica del bilanciamento dei valori costituzionali, compromettendo una tutela piena ed effettiva di entrambe le parti, si è dubitato della legittimità costituzionale, relativamente al *principio della parità delle parti*, di norme che consentono ad una delle parti, in particolare all'A.F., di incidere sul processo in sua pendenza, abilitando gli uffici ad autorizzare la proroga dei termini per il compimento di atti processuali ormai preclusi.

## **LE PARTI E GLI ATTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO**

### **1. Il giudice tributario**

Le Commissioni tributarie provinciali sono presenti in ogni capoluogo di provincia → Ciascuna Commissione tributaria è infatti competente per le controversie proposte nei confronti del Ministero delle finanze, degli enti locali e dei concessionari del servizio di riscossione, che hanno sede nella sua circoscrizione. → Sono poi soggetti ad appello alla Commissione regionale competente le sentenze delle Commissioni provinciali.

La presentazione di un ricorso ad un giudice territorialmente non competente non è un errore irrimediabile → il ricorrente potrà, infatti, riassumere la causa innanzi alla Commissione dichiarata competente entro i termini indicati, o dal giudice, o nei termini di legge: in caso contrario, il processo si estingue.

- Nei casi in cui l'ufficio finanziario che ha formato il ruolo ha sede in una provincia diversa rispetto a quella del concessionario della riscossione che ha emesso la cartella di pagamento, ci potrebbe essere una competenza alternativa tra le due Commissioni → il ricorrente non può scegliere a quale delle due rivolgersi, poiché gli artt. 4 e 5 del d.lgs. 546/1992 individuano la competenza territoriale in capo ad una sola ed unica commissione. → La soluzione, condivisa da giurisprudenza e parte della dottrina, è la proposizione di due distinti e separati ricorsi dinanzi ad entrambe le Commissioni.

Si rileva una discrasia tra il termine "poteri", che esprime in modo adeguato la situazione dell'organo giudicante, ed il termine "facoltà", che sembra invece esaltare l'aspetto della discrezionalità → le Commissioni tributarie hanno la facoltà, e non già l'obbligo di esercitare i poteri istruttori, anche quando le parti abbiano inoltrato apposita e formale

istanza per la loro assunzione. In caso di mancato accoglimento dell'istanza, però, la Commissione deve specificamente giustificarla nella motivazione della sentenza.

La Commissione tributaria regionale non ha la piena libertà istruttoria di cui dispone la Commissione tributaria provinciale, ma può esercitare i poteri istruttori riconosciuti dalla legge, in quanto ne sussista la necessità ai fini della pronuncia → essi non sono esercitabili incondizionatamente, in quanto trovano limiti connaturati nella specifica natura del processo tributario. L'attività istruttoria dei giudici, pertanto, può essere esercitata nell'ambito dei fatti dedotti dalle parti, escludendo qualsiasi autonoma indagine da parte delle Commissioni, in quanto ogni intervento in tal senso comporterebbe un ampliamento dell'oggetto del contendere ed una travalicazione dei limiti dei poteri istruttori che invece devono essere necessariamente circoscritti.

## **2. Il ricorrente: la legittimazione attiva**

Il problema della legittimazione ad agire consiste nell'individuare la persona fisica o giuridica cui spetta l'interesse ad agire → affinché la commissione tributaria provveda nel merito, occorre che il ricorso sia stato proposto proprio da quel soggetto che può agire giurisdizionalmente. → La posizione di legittimato attivo deve essere riconosciuta in capo al destinatario dell'atto, anche quando vi sia stata una erronea individuazione del contribuente. Il ricorso proposto da un soggetto privo della necessaria legittimazione, perché terzo rispetto al rapporto di imposta, deve essere dichiarato inammissibile.

- Difficilmente nel contenzioso tributario può ipotizzarsi una sostituzione processuale, in quanto il ricorrente viene individuato nel soggetto destinatario della notificazione di uno o degli atti di cui all'art. 19, con i quali l'amministrazione fa valere la propria pretesa impositiva.

## **3. Il resistente: la legittimazione passiva**

La legittimazione passiva si determina sulla base dell'atto che si intende impugnare: pertanto, il resistente è l'ente o l'ufficio che ha emanato l'atto impositivo. Possono distinguersi due differenti ipotesi di legittimazione passiva:

- a. Se si contestano vizi propri della cartella, il ricorso dovrà essere notificato al concessionario della riscossione
- b. Se la controversia riguarda la pretesa impositiva, dovrà essere chiamato in causa l'ente impositore.

È necessario, in linea di principio, procedere alla chiamata in causa, oltre che dell'Agente delle Entrate, anche dell'agente della riscossione, in modo da evitare che la bontà del motivo di ricorso non venga inficiata dal fatto che la controparte e/o il giudice tributario possano obiettare la mancanza di legittimazione passiva del soggetto convenuto. → Il giudice adito potrà dichiarare il difetto di legittimazione passiva nei confronti della parte cui non sono ascrivibili violazioni.

- Per quanto riguarda l'ente locale, anche in tal caso sarà legittimato passivo, l'ente che ha emesso l'atto. → Taluni tributi non sono gestiti direttamente da tale ente, ma

da altri soggetti che si sostituiscono a questi ultimi, in tutto o in parte, nell'esercizio della potestà impositiva. → In tal caso, i resistenti saranno questi ultimi soggetti, e non l'ente locale. L'azione intrapresa, quindi, è da ritenere contro un ente totalmente privo di legittimazione a resistere, non sussistendo neppure un'ipotesi di litisconsorzio necessario o eventuale.

Ciò significa che:

- a. Sul piano sostanziale, il ricorso rivolto al soggetto privo di legittimazione passiva non è idoneo ad evitare il consolidamento dell'atto impositivo
- b. Sul piano processuale, il giudice deve limitarsi ad emettere una sentenza di inammissibilità del ricorso.

**Il litisconsorzio e il principio del contraddittorio** → In alcuni casi, nel contraddittorio è imposta la partecipazione di più soggetti ricorrenti. Ciò accade quando l'accertamento giudiziale dispiega i propri effetti nei confronti di una pluralità di soggetti → La mancanza di alcuni di essi determina una limitazione del diritto di difesa. → *Inscindibilità dell'oggetto del ricorso*.

Il principio del contraddittorio è disciplinato dall'art. 111 c.p.c., secondo il quale ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità davanti ad un giudice terzo ed imparziale. → La mancata proposizione del ricorso da parte di tutte le parti litisconsorti, determina l'obbligo per il giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, fissando un termine entro il quale i ricorrenti devono chiamare in causa gli altri legittimati. → Il litisconsorte si deve costituire entro 30 giorni. La sentenza che doveva essere emanata a contraddittorio non integro è *inutiliter data* e il vizio è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

*Assistenza tecnica* → A partire dal 1992, quando la lite sia di valore pari o superiore a € 2.582,28 è stato introdotto l'obbligo dell'assistenza tecnica nel processo. Nell'ipotesi di controversie relative a due o più tributi, la prassi ha chiarito che il valore complessivo deve essere calcolato con riferimento all'importo complessivo dei tributi richiesti con l'atto impositivo, e non con riferimento ad ogni singolo tributo. Se dovesse essere ritenuto opportuno, il presidente della Commissione, o della Sezione, o il collegio giudicante, anche per controversie di modico valore, possono ordinare al contribuente di munirsi di assistenza tecnica. Il professionista a cui è affidata l'assistenza tecnica è scelto tra gli appartenenti a determinate categorie →

- a. Abilitazione a carattere generale, es. avvocati
- b. Abilitazione a carattere limitato, es. consulenti di lavoro

La procura deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata, può essere generale o speciale, deve essere prodotta in giudizio e può essere apposta in calce o al margine del ricorso. Il procuratore costituito certifica la sottoscrizione autografata.

*Patrocinio gratuito* → per potervi beneficiare, è necessario avere un reddito imponibile non superiore ad € 9.296,22.

## **Gli atti**

a. Gli atti del giudice tributario:

1. Decreto → viene emanato solo da un organo monocratico
  - Presidente della Commissione → es. per assegnare il ricorso ad una sezione
  - Presidente della Sezione → es. dichiara l'inammissibilità manifesta del ricorso o l'estinzione del processo.

Mira a regolare lo svolgimento del processo. È emanato *inaudita altera parte* e sono emanati solo in caso di previsione di legge.

2. Ordinanza → atto collegiale che presuppone il contraddittorio e che deve essere motivato, sia pure succintamente, pronunciato in tutti i casi in cui il collegio giudicante non definisce il giudizio.  
La Commissione la emana quando, ad esempio, decide in merito alla sospensione cautelare dell'atto impugnato.
3. Sentenza → deve essere emanata in nome del popolo italiano ed è intesto alla Repubblica Italiana e deve essere sottoscritta dal Presidente della Commissione e dal relatore.

b. Gli atti delle parti:

1. Ricorso → viene effettuato nei confronti della Commissione tributaria provinciale. Devono essere indicati:
  - La commissione cui è diretto;
  - Il ricorrente e il suo legale rappresentante, con le loro caratteristiche anagrafiche;
  - L'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale, o il concessionario del servizio di riscossione cui l'atto è diretto;
  - L'atto impugnato, o l'oggetto del ricorso;
  - I motivi.

A partire dal 2001, è stata introdotta come condizione di ammissibilità per le liti il cui ammontare è inferiore a ventimila euro, la procedura del reclamo-mediazione in ambito amministrativo. Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico. Il resistente si costituisce in giudizio entro 60 giorni dalla notifica del ricorso con il deposito presso la segreteria della commissione adita del fascicolo contenente le proprie controdeduzione e i documenti offerti in comunicazione.

Mentre la mancata costituzione del ricorrente rende inammissibile il ricorso, la mancata costituzione del resistente non è essenziale ai fini del giudizio → La parte non costituita, però, non riceverà l'avviso di trattazione, né la notifica dell'avviso di fissazione dell'udienza, né quella del dispositivo della sentenza.

Entro quale limite temporale la costituzione tardiva deve ritenersi preclusa, non esistendo nel processo tributario l'istituto della contumacia?

- A. Secondo un primo orientamento, non più tardi dei venti giorni liberi prima della data di trattazione

- B. Un secondo orientamento, anche nel termine di dieci giorni prima dell'udienza.

Essendo il momento ultimo entro il quale è consentito produrre nuovi documenti e svolgere attività difensiva introducendo nuovi termini di discussione, il primo orientamento è da preferirsi.

## LE PROVE

**Motivazione dell'atto impositivo** → L'art. 7 dello SDC prevede espressamente che “*nei provvedimenti amministrativi devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*”.

**Onere della prova** → Costituisce un elemento fondamentale all'interno del processo tributario. Le affermazioni dell'amministrazione non possono da sole costituire prove a favore della stessa, senza il supporto o l'integrazione di altri elementi documentali.

Nell'ambito del rapporto d'imposta:

- Spetta all'amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa erariale → non è ammissibile che si addossi al contribuente l'onere di fornire la prova contraria consistente nella dimostrazione dell'inesistenza dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, affermati e non dimostrati dell'atto impositivo. Grava sull'amministrazione, inoltre, l'onere di provare il presupposto del tributo e gli elementi in base ai quali la stessa A.F. resistente ha operato la quantificazione.
- Ricade sul contribuente la prova del fatto modificativo ed estintivo dell'obbligazione tributaria. Nei processi di rimborso, sarà il contribuente/ricorrente a dover dimostrare che sussistono i presupposti del diritto di credito che deduce in giudizio.

*Prove escluse e preclusioni probatorie* → Sottolineando il carattere scritto e documentale del processo tributario, la legge non eleva a rango di prova il giuramento e la prova testimoniale:

- A. *Giuramento* → è giustificata dal fatto che l'art. 2379 c.c. vieta la prestazione del giuramento per la decisione di cause relative a diritti di cui le parti non possano disporre. → Rientrano sicuramente le controversie in materia d'imposte, in virtù della natura indisponibile dell'obbligazione tributaria. Inoltre, se anche fosse ammesso, non potrebbe mai essere reso dall'A.F., che non ha la disponibilità del diritto controverso → *disparità di trattamento*.
- B. *Prova testimoniale* → tale esclusione potrebbe giustificarsi in una necessaria esigenza che i fatti economici aventi rilevanza tributaria, siano documentati per iscritto e quindi dovrebbe coordinarsi con le numerose norme che stabiliscono l'esclusività della prova documentale. Nonostante ciò, si dubita ancora di tale esclusione, poiché si pone come un impedimento all'esercizio del diritto di azione e di difesa delle parti in lite, e come un ostacolo all'accertamento dei fatti da parte del giudice. Le conclusioni della Corte Europea sono di tenore diametralmente opposto rispetto a quelle della Corte Costituzionale, secondo la quale il divieto della prova orale, quand'anche fosse l'unico mezzo possibile per contrastare la pretesa tributaria, resta comunque illegittimo, in vista dell'assoluta specificità del processo

tributario. La mancata partecipazione al contraddittorio non deve precludere la possibilità del contribuente/ricorrente di collaborare e di esibire in qualsiasi grado di giudizio la documentazione che poteva essere fatta valere in fase di contraddittorio, qualora il reperimento della stessa risulta non agevole. → Il diritto di difesa deve essere sempre garantito, specialmente in sede processuale.

- I. **Prove atipiche ed elementi indiziari** → L'ingresso nel procedimento tributario di fonti di prove atipiche, che influenzano in sede di contenzioso il giudice, nel tempo è andato progressivamente ampliandosi. Si definiscono prove atipiche dati e notizie "comunque raccolti o venuti a conoscenza", nonché "altri atti e documenti in possesso dell'ufficio". → Tra le cosiddette prove atipiche, può costituire fonte di convincimento del giudice anche la *perizia di parte*, in quanto il giudice può elevarla a fondamento della decisione, a condizione che indichi le ragioni per la quale la ritenga corretta e convincente. Con riguardo alla controversa questione sul valore probatorio di tali elementi di prova atipici, si può ritenere che esso sia quello proprio degli indizi → situazione caratterizzata da modesto grado di attendibilità. Tali argomenti di prova possono rafforzare il convincimento del giudice, ma mai, di per sé soli, fondarlo.
  - La Corte Costituzionale ha affermato che il divieto della prova testimoniale non esclude l'utilizzo, nel processo tributario, di dichiarazioni scritte da terzi, che saranno dotate di un *probatio inferior*, da considerarsi dunque meri argomenti di prova, cioè strumenti da soli non sufficienti a fondare il convincimento del giudice, in mancanza di idonei riscontri obiettivi.
  - La Suprema Corte ha pertanto ritenuto viziato le sentenze emanate dalla Commissione tributaria regionale, fondate solo su dichiarazioni senza utilizzare validi elementi di riscontro, eventualmente reperibili nei materiali sub iudice.
  
- II. **Diverse tipologie di prova** → La legge attribuisce alle commissioni tributarie gli stessi poteri istruttori conferiti all'ufficio, dalle singole leggi d'imposta.

**Accesso** → Le Commissioni, infatti, hanno la facoltà di accesso ai luoghi, ma non viene fatto riferimento all'ispezione, sia perché il potere d'ispezione è sempre riconosciuto all'ufficio dalle disposizioni che regolano i mezzi istruttori, sia perché l'ispezione è annoverata tra i poteri del giudice dal c.p.c., e può dunque entrare nel processo tributario. → La Commissione tributaria, perciò, per ordinare l'accesso non ha bisogno dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

**Richiesta di dati, di informazioni, di chiarimenti** → Le Commissioni tributarie possono rivolgere sia al ricorrente, che all'A.F., sia a terzi soggetti, dati, informazioni e chiarimenti, al fine di riequilibrare le parti in contraddittorio. A differenza dell'ufficio, il giudice tributario non ha il potere sanzionatorio.

**Consulenza tecnica** → Viene richiesta nel caso in cui i documenti prodotti in giudizio e i fatti notori non siano sufficienti per poter giudicare, e sia necessario fare ricorso a speciali conoscenze di carattere extragiuridico, richiedendo apposite

relazioni. È un mezzo di ausilio per il collegio, chiamato a decidere questioni particolarmente complesse.

Il giudice tributario deve verificare preventivamente che le prove siano state acquisite secondo tutte le norme procedurali che regolano l'attività istruttoria dell'A.F.

La prima forma di tutela adoperata dal legislatore tributario è l'istituto dell'**autorizzazione**, che deve essere preventiva, rilasciata in forma scritta e arricchita di tutta una serie di contenuti essenziali previsti dalla legge. La legge infatti prevede che gli uffici finanziari e la Guardia di Finanza possono disporre l'accesso dei propri impiegati a condizione che siano muniti di un'apposita autorizzazione del Capo-ufficio da cui dipendono i verificatori. Nel caso in cui dovessero essere raccolte delle prove in fase di giudizio, in assenza della richiesta autorizzazione, dovrebbero essere considerate valide? Non solo la giurisprudenza di merito e la Suprema Corte si sono espresse per l'inutilizzabilità di tali elementi probatori, ma in particolare la Suprema Corte, anche a Sezioni Unite, ha riconosciuto che il giudice ha il potere dovere di verificare che la pretesa fiscale non trovi fondamento su prove irrualmente acquisite, in violazione degli artt. 13 e 14 Cost.

Sempre in materia di utilizzabilità delle prove, si ritiene che ogni elemento raccolto dagli operatori della Guardia di Finanza, o degli uffici impositori, oltre il limite temporale di giorni 30, prorogabili di altri 30 giorni con provvedimento motivato, è frutto di attività posta in essere in violazione della norma espressa, e, come tale, questi elementi non possono essere elevati a rango di prova.